CONTABILITATE – TEORIE ŞI PRACTICĂ

Victor Munteanu

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR

VOLUMUL 1

ediţia a II-a revăzută şi actualizată

BUCUREŞTI 1999

CTP

Scanned with OKEN Scanner

Conf. univ. dr. VICTOR MUNTEANU

Mavrodineanu Dana
AN II, REI, GR 414, Seria A

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR

– VOLUMUL 1 –

ediţia a II-a revăzută şi adăugită

012 211227

Scanned with OKEN Scanner

Redactor de carte: **ION PREDA**

Editura LUCMAN SERV
tel./fax: 223.77.55
mobil: 094 602019
094 343995

Agenţia de difuzare a cărţii
BLASSCO 2000 – VASLUCY
tel./fax: 223.77.55
094.602019
094.343995

ISBN 973-98098-9439365

Scanned with OKEN Scanner

Dr. VICTOR MUNTEANU

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR

– VOLUMUL 1 –

ediţia a II-a revăzută şi adăugită

BUCUREŞTI
1999

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

■ CUVÂNT ÎNAINTE

■ **CAPITOLUL 1**: BAZELE ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII FINANCIARE
1.1 Conceptul, definiţia şi funcţiile contabilităţii financiare 9
1.2 Întreprinderea – sferă de acţiune a contabilităţii financiare 13
1.3 Patrimoniul – obiect al reprezentării în contabilitatea financiară 18
1.4 Structura contabilă a patrimoniului şi a rezultatului exerciţiului 23
1.5 Edificiul conceptual al contabilităţii societăţilor comerciale. Normalizarea contabilităţii 28
1.6 Organizarea materială şi formală a contabilităţii financiare 46

■ **CAPITOLUL 2**: CONTABILITATEA CAPITALURILOR
2.1. Conţinutul şi structura capitalurilor 107
2.2. Organizarea contabilităţii capitalurilor 114
2.2.1. Obiectivele şi factorii de organizare a contabilităţii capitalurilor ... 114
2.2.2. Organizarea sistemului de documente şi a evidenţei operative a capitalurilor 117
2.2.3. Evaluarea curentă a capitalurilor 119
2.2.4. Sistemul de conturi utilizat în organizarea contabilităţii capitalurilor 124
2.3. Contabilitatea operaţiilor privind capitalurile proprii 127
2.3.1. Contabilitatea capitalului social 127
2.3.1.1. Contabilitatea operaţiilor de constituire a capitalului social 128
2.3.1.2. Contabilitatea operaţiilor privind creşterea capitalului social 144
2.3.1.3. Contabilitatea operaţiilor privind micşorarea capitalului social 155
2.3.2. Contabilitatea primelor legate de capital 162
2.3.3. Contabilitatea diferenţelor din reevaluare 168
2.3.4. Contabilitatea rezervelor 169
2.3.5. Contabilitatea rezultatelor 173
2.3.5.1. Contabilitatea rezultatului reportat 173
2.3.5.2. Contabilitatea rezultatului exerciţiului 174
2.3.6. Contabilitatea fondurilor proprii cu scop determinat 177
2.3.7. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii 179
2.3.8. Contabilitatea provizioanelor reglementate 184
2.4. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli 190
2.5. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate 196
2.5.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni 196
2.5.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu 207
2.5.3. Contabilitatea datoriilor diverse pe termen lung 213
2.6. Contabilitatea capitalului la unităţile patrimoniale aparţinând statului .. 221

■ **CAPITOLUL 3**: CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR 224
3.1. Delimitări şi structuri privind imobilizările 224
3.2. Organizarea contabilităţii activelor imobilizate 227
3.2.1. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii activelor imobilizate .. 227
3.2.2. Organizarea documentelor primare privind activelor imobilizate ... 228

Scanned with OKEN Scanner

3.2.3. Subsistemul conturilor de imobilizări 231
3.2.4. Evaluarea imobilizărilor 231
3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 235
3.3.1. Caracterizarea imobilizărilor necorporale 235
3.3.2. Contabilitatea cheltuielilor de constituire 235
3.3.3. Contabilitatea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare 237
3.3.4. Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare 239
3.3.5. Contabilitatea fondului comercial 249
3.3.6. Contabilitatea altor imobilizări necorporale 253
3.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale 255
3.4.1. Contabilitatea terenurilor 256
3.4.1.1. Contabilitatea terenurilor propriu-zise 256
3.4.1.2. Contabilitatea amenajărilor de terenuri 257
3.4.2. Contabilitatea mijloacelor fixe 258
3.4.2.1. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii mijloacelor fixe 258
3.4.2.2. Organizarea contabilităţii mijloacelor fixe 261
3.4.2.3. Contabilitatea mişcării mijloacelor fixe 273
3.5. Contabilitatea imobilizărilor în curs 306
3.5.1. Caracterizarea generală a imobilizărilor în curs 306
3.5.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale, în curs 307
3.5.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale, în curs 308
3.6. Contabilitatea imobilizărilor financiare 313
3.6.1. Caracterizarea generală a imobilizărilor financiare 313
3.6.2. Contabilitatea titlurilor de participare 314
3.6.3. Contabilitatea titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu 316
3.6.4. Contabilitatea creanţelor imobilizate 317
3.6.5. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru imobilizări financiare 321
3.7. Contabilitatea deprecierii imobilizărilor 322
3.7.1. Amortizarea imobilizărilor 322
3.7.1.1. Definirea, rolul şi modalităţile de calcul privind amortizarea 322
3.7.1.2. Contabilitatea amortizării 336
3.7.2. Contabilitatea provizioanelor privind deprecierea imobilizărilor 345
3.7.2.1. Caracterizarea generală a provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor 345
3.7.2.2. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale 347
3.7.2.3. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale 348
3.7.2.4. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs 349
3.7.2.5. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare 349
Probleme şi întrebări de control 351
Teste-grilă pentru examenele de absolvenţă şi licenţă 355
Bibliografie 387

Scanned with OKEN Scanner

„Contabilitatea este una dintre cele mai sublime creaţii ale spiritului omenesc pe care fiecare bun gospodar ar trebui s-o folosească în gospodăria sa"

GOETHE

CUVÂNT ÎNAINTE

În cadrul reformei contabile din ţara noastră – aflată încă în curs de desfăşurare – *contabilitatea financiară* tratează complet şi sistematic viaţa contabilă a întreprinderii, întreaga problematică teoretico-metodologică a celui mai important circuit, cel al contabilităţii financiare (generale). Prin aceasta se asigură *urmărirea, controlul şi prezentarea fidelă a patrimoniului,* situaţiei şi rezultatelor financiare, precum şi elaborarea *documentelor de sinteză* ale întreprinderii, potrivit standardelor şi normelor contabile internaţionale în condiţiile cerute de economia de piaţă.

Pornind de la considerentul că actualul sistem contabil implică redefinirea conceptului de gestiune, a sferei de cuprindere şi structurii patrimoniului, mijloacelor şi metodologiilor specifice, prezenta lucrare şi-a propus să dea expresie, să înmănuncheze şi să sistematizeze *categoriile, elementele patrimoniale, operaţiile şi mecanismele noi* intervenite în gestiunea firmei, ca o premisă inevitabilă pentru utilizarea lor cu succes în conducerea acesteia şi pentru *soluţionarea corectă a modului lor de reflectare în contabilitate.*

Problematica – contabilă – abordată în cadrul lucrării este opozabilă *agenţilor economici,* fiecare capitol punând în evidenţă *obiectivele şi factorii organizării materiale şi formale* a contabilităţii într-un domeniu dat.

Propunându-şi să aducă la zi o experienţă conturată şi verificată prin aplicarea noului sistem contabil, lucrarea a fost elaborată printr-o *permanentă raportare şi corectare* la schimbările multiple intervenite în plan juridic, contabil şi fiscal, operate de normalizatorii în materie.

Din problematica contabilităţii întreprinderii societare a fost aleasă şi prezentată în acest volum numai cea privind *organizarea şi normalizarea contabilităţii financiare, contabilitatea capitalurilor şi a imobilizărilor.* Pentru contabilitatea stocurilor, decontărilor cu terţii, trezoreriei, veniturilor şi cheltuielilor, elementelor extrapatrimoniale ale agenţilor economici, despre lucrările de sinteză şi raportare contabilă, precum şi despre contabilitatea altor operaţii economice, vă oferim, în curând, *volumul II al aceleiaşi lucrări,* **într-o nouă ediţie revizuită şi actualizată.**

La sfârşitul fiecărui volum sunt prezentate probleme şi *întrebări de control precum şi teste-grilă (modele)* în sprijinul celor care susţin examene de absolvenţă şi/sau licenţă.

Scanned with OKEN Scanner

În acest sens, lucrarea se adresează, *în primul rând,* celor care în licee, facultăţi sau alte forme de pregătire profesională, studiază contabilitatea.

Ea este destinată, *în al doilea rând,* practicienilor din domeniul contabilităţii, experţilor contabili, cenzorilor, auditorilor financiar-contabili, analiştilor financiari şi altor specialişti care doresc să aprofundeze valenţele informaţionale ale contabilităţii.

Tuturor acestora li se oferă problematica *organizării, conducerii şi tehnicii contabile în concepţie de normalizare şi aplicare românească,* în baza actelor normative în domeniu elaborate în ţara noastră. Aşa se explică de ce lucrarea nu abordează critic reglementările contabile româneşti şi prezintă soluţiile în concordanţă cu poziţia organelor de reglementare şi normalizare contabile, fiscale şi de control.

La redactarea lucrării m-am folosit de o bogată legislaţie şi literatură străină, dar mai ales autohtonă. Adresez mulţumiri normalizatorilor români pentru străduinţa lor de a crea şi apoi perfecţiona un sistem contabil competitiv.

Apreciez, deasemenea, interesul şi competenţa profesională a specialiştilor din învăţământ, cercetare şi practică în domeniul contabil pentru cărţile, studiile şi punctele de vedere proprii ce au văzut lumina tiparului şi care mi-au fost de un real folos în redactarea lucrării. M-am bucurat de sprijinul calificat al editurii, tipografiei, redactorului şi procesorilor de text, care s-au îngrijit de pregătirea operativă şi apariţia în cele mai bune condiţii a lucrării, drept pentru care le mulţumesc.

Nu în ultimul rând îmi exprim recunoştinţa pentru necontenita înţelegere şi pentru ajutorul primit din partea *familiei mele* la structurarea şi finisarea lucrării.

În sfârşit, mulţumesc, aprioric, cititorilor mei, *elevi şi studenţi, cadre didactice, specialişti* care vor avea răbdarea şi interesul să lectureze şi să folosească această carte.

Sunt conştient de faptul că lucrarea de faţă poate fi îmbunătăţită, că poate face obiectul unor reflecţii critice, unor sugestii şi propuneri. De aceea, voi fi *recunoscător* tuturor pentru recomandările transmise pe care le aştept cu atenţia cuvenită şi pe care le voi recepţiona cu plăcere şi distinsă consideraţie şi le voi avea în vedere la o eventuală nouă ediţie.

Bucureşti, iulie 1999 **Autorul**

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1

BAZELE ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII FINANCIARE

1.1 CONCEPTUL, DEFINIŢIA ŞI FUNCŢIILE CONTABILITĂŢII FINANCIARE A ÎNTREPRINDERILOR

1. Conceptul de contabilitate financiară

Contabilitatea, ca ştiinţă şi practică, pe plan mondial, a evoluat şi şi-a perfecţionat continuu atât baza sa teoretică, cât şi maniera de realizare practică a obiectului de studiu. Caracterul evolutiv al contabilităţii în demersul de perfecţionare se concretizează în conceptualizarea ei pe baza unui sistem coerent de obiective şi principii fundamentale de natură să ducă la formularea de norme care să asigure rezolvarea, cât mai completă şi eficientă, a problemelor de gestiune şi conducere a întreprinderilor.

Unul din principalele rezultate ale perfecţionării bazei conceptuale a contabilităţii îl constituie modernizarea concepţiei de organizare a sistemului conturilor în vederea reflectării patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatului întreprinderii creându-se sisteme de contabilitate cu un singur circuit şi cu două circuite.

Sistemul de contabilitate cu un singur circuit (monist, integrat) organizează conturile într-un singur flux în cadrul circuitului economic: capital – aprovizionare – fabricaţie – vânzare – realizare, atât pentru operaţiile ce privesc relaţiile cu terţii (funcţiile externe), cât şi pentru cele ale gestiunii interne (funcţiile interne).

Sistemul de contabilitate cu dublu circuit (dualist) organizează conturile astfel încât delimitează în circuite distincte pe cele care au ca obiect înregistrarea elementelor şi operaţiilor patrimoniale legate de schimburile şi relaţiile cu terţii, precum şi rezultatele financiare, şi într-un alt circuit conturile care înregistrează producţia, costurile şi rentabilitatea produselor, lucrărilor şi serviciilor executate. Se formează astfel:

- ❒ circuitul **contabilităţii financiare** sau **generale** şi
- ❒ circuitul **contabilităţii interne de gestiune** sau **analitice**.

Pentru a-şi desfăşura activitatea, agenţii economici intră în relaţii **în amonte,** cu furnizorii de materii prime, materiale, energie şi **în aval,** cu clienţii pentru desfacerea produselor, mărfurilor, serviciilor ce formează obiectul lor de activitate, cu investitorii de capital (asociaţi şi/sau acţionari) pentru constituirea şi utilizarea eficientă a capitalului investit şi a profitului obţinut, precum şi cu statul – care stabileşte legislaţia pe care se fondează aceste relaţii.

2. Definiţia contabilităţii financiare opozabilă contabilităţii de gestiune

Caracterul relaţiilor cu mediul exterior este frecvent contractual sau legislativ, concretizându-se în schimburi monetare imediate sau la termen: cumpărări, vânzări, credite, impozite, etc. Informaţiile din acest circuit privesc **ansamblul** unităţii patrimoniale, datele sunt exprimate **valoric**, caracterul lor fiind **financiar**, de aceea sunt oglindite de **contabilitatea financiară**.

■ **Contabilitatea financiară, numită şi contabilitatea generală**, („Comptabilité générale", „Financial accounting") are ca **obiect** înregistrarea tuturor operaţiilor ce afectează patrimoniul agenţilor economici, măsurarea variaţiilor la care este supus acesta ca urmare a proceselor economice, calcularea şi explicarea rezultatului financiar, întocmirea documentelor de sinteză (Bilanţul, Contul de profit şi pierdere, Anexa la bilanţ), care oferă mediului exterior imaginea sintetică, fidelă şi retrospectivă a situaţiei întreprinderii.

Contabilitatea generală, reflectând relaţiile de schimb patrimoniale în relaţiile întreprinderii cu mediul exterior, se cere organizată după **norme unitare**, pentru a se asigura informaţiile necesare tuturor utilizatorilor (clienţi, furnizori, asociaţi, bănci etc.) şi a permite **comparabilitatea indicatorilor** de gestiune economico-financiară între diferite unităţi. De asemenea, ea prezintă un interes major pentru stat, care controlează modul de evaluare a diferitelor elemente ale patrimoniului şi stabilirea rezultatelor ce constituie baza de calcul a obligaţiilor fiscale.

> **Ca urmare, contabilitatea financiară are la bază** ***„norme unitare privind organizarea şi conducerea acesteia cu caracter obligatoriu pentru toate unităţile patrimoniale, având ca obiectiv principal furnizarea informaţiilor necesare atât pentru necesităţile proprii, cât şi în relaţiile acestora cu asociaţii şi acţionarii, clienţii, furnizorii, băncile, organele fiscale şi alte persoane fizice sau juridice"*** *.

Ţinând seama de obiectul contabilităţii financiare, aceasta poate fi caracterizată prin următoarele:

- este organizată pe bază de norme **unitare** şi **obligatorii** pentru **toate unităţile patrimoniale**, având la bază Planul de conturi general, cerinţă impusă de organele fiscale şi de necesitatea de control a statului;

* Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii nr. 82/1991.

Scanned with OKEN Scanner

- are ca obiect **circuitul patrimonial al întreprinderii** luat în totalitatea și structuralitatea sa ca entitate gestionară, iar scopul său este acela de a determina, periodic, de regulă la încheierea exercițiului financiar, situația patrimoniului, situația financiară, rezultatul global al exercițiului bazat pe gruparea veniturilor și cheltuielilor în funcție de natura lor;
- asigură și gestionează informațiile necesare completării bilanțului patrimonial, Contului de profit și pierderi, Anexelor la bilanț, tabloului de finanțare sau tabloului de trezorerie, după caz;
- prezintă patrimoniul global, nefurnizând informații de detaliu.

Contabilitatea financiară are însă și anumite limite printre care: asigură numai compararea în timp și spațiu a rezultatului global și al bilanțului unei unități față de altele; nu permite evidențierea contribuției fiecărui sector, produs, lucrare la obținerea rezultatelor financiare, limite ce sunt suplinite de contabilitatea de gestiune.

■ **Contabilitatea internă de gestiune** („Comptabilité de gestion", „Managerial accounting") are ca **obiect** evidența, calculul, analiza și controlul costurilor și rezultatelor analitice prin prisma componentelor activităților consumatoare de resurse și producătoare de rezultate (feluri de produse, lucrări și servicii, pe subdiviziuni organizatorice interne componente ale întreprinderii, iar în unele cazuri prin prisma funcțiunilor întreprinderii). Ea are ca **scop** principal controlul factorilor de producție în vederea obținerii unor produse, lucrări, servicii cu costuri raționale. Criteriul folosit pentru delimitarea cheltuielilor și rezultatelor este cel al destinației și funcției lor.

În mod concret, *obiectul și scopul contabilității de gestiune* se identifică cu: gestiunea analitică a stocurilor, calcularea analitică a costurilor produselor, serviciilor, activităților și funcțiilor, determinarea rezultatelor analitice prin compararea costului produselor cu prețul lor de vânzare, controlul de gestiune pe baza abaterilor de la costurile standard, controlul bugetar intern asupra cheltuielilor și veniturilor.

În actualul sistem contabil al agenților economici din țara noastră, așa cum prevede *Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991*, sfera contabilității de gestiune se circumscrie numai la „înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații (respectiv pe activități), secții, faze de fabricație etc., decontarea producției, precum și calculul costului de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs. Modul de organizare a contabilității de gestiune este la **latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia.** În acest sens, pe lângă conturile de cheltuieli pe destinații și de calculație a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri și rezultate analitice corespunzătoare, în funcție de optiunea fiecărei unități patrimoniale".

Ca urmare, aceasta se organizează de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității ei și de necesitățile proprii. Ea are ca obiective principale calcularea costurilor de producție, stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor obținute, a

Scanned with OKEN Scanner

lucrărilor executate, întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe feluri de activități, urmărirea și controlul acestuia în vederea cunoașterii rezultatelor, furnizarea datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestionarea patrimoniului.

În cadrul contabilității interne de gestiune se dezvoltă evidența costurilor de producție corespunzătoare structurilor organizatorice și de producție a unității; sunt adoptate metode și procedee de calculație a costurilor care să corespundă cât mai deplin urmăririi, controlului și interpretării diferitelor categorii de costuri. Fiind principalul furnizor de informații necesare conducerii subunităților, contabilitatea internă de gestiune constituie și un instrument intern de control al activității.

Rezultă că în timp ce contabilitatea financiară este orientată spre **exterior**, spre fenomene de ordin financiar, contabilitatea analitică (a exploatării) este orientată spre fenomenele tehnico-economice **interioare**.

Sistemul de contabilitate în dublu circuit (**dualist**) bazat pe concepția organizării contabilității pe cele două paliere intercorelate – contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune –, adoptat și în țara noastră, este practicat îndeosebi în țările Comunității Europene, în timp ce în țările anglo-saxone și America domină contabilitatea într-un singur circuit (**monistă, integrată**).

3. *Funcțiile contabilității financiare opozabile contabilității de gestiune*

În condițiile contabilității în dublu circuit, *funcțiile* acesteia se localizează în fiecare circuit*, astfel:

- *Contabilitatea financiară:*
  - funcția de înregistrare completă a tranzacțiilor întreprinderii în scopul determinării periodice a situației patrimoniale și a rezultatului global;
  - funcția de comunicare financiară externă (informarea terților);
  - funcția de instrument de verificare și de probă judiciară și fiscală;
  - funcția de instrument de gestiune a întreprinderii;
  - funcția de furnizare a informațiilor necesare realizării sintezelor macro– economice;
  - funcția de informare pentru analize financiare.
- *Contabilitatea internă de gestiune:*
  - funcția de determinare a costurilor pe produse, lucrări și sectoare de activitate;
  - funcția de determinare a diferitelor marje și a rezultatelor analitice pe produse și activități;
  - funcția de generare și furnizare a informațiilor destinate elaborării bugetelor și costurilor previzionale;
  - funcția de generare și furnizare a informațiilor destinate actualizării indicatorilor de gestiune din structura tabloului de bord al întreprinderii;
  - funcția de generare a informațiilor destinate măsurării performanțelor (rentabilitate, productivitate) la nivelul sectoarelor și pe produse, lucrări și servicii.

* N. Feleagă, I. Ionașcu, *Contabilitatea financiară*, Vol. I, Editura Economică, București, 1993, p. 16 și *Tratat de contabilitate*, vol. I, Editura Economică, București, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

Organizarea contabilităţii pe baza celor două circuite se poate prezenta schematic, astfel:

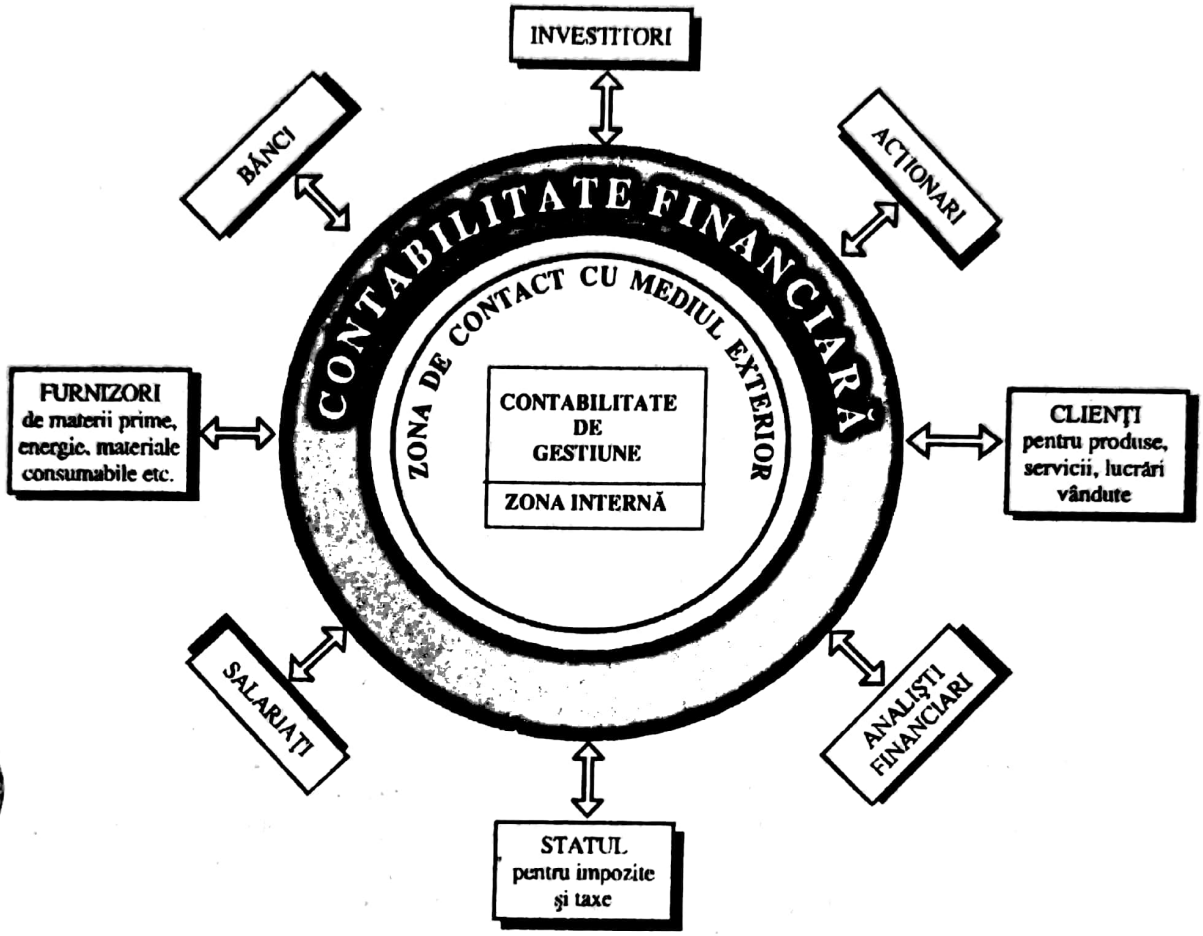


Fig. 1 Organizarea contabilităţii în două circuite la nivelul întreprinderii

1.2. ÎNTREPRINDEREA – SFERĂ DE ACŢIUNE A CONTABILITĂŢII FINANCIARE

1. Caracteristici şi clasificări

Întreprinderea este un organism complex care poate fi studiat din diferite puncte de vedere: juridic, economic, social.

Ca *entitate juridică*, întreprinderea poate lua diferite forme de personalitate morală. În această calitate, ea are drepturi şi îşi asumă obligaţii, iar statutul său juridic serveşte ca suport noţiunii de **patrimoniu**, definit prin relaţiile cu terţii, care dau naştere creanţelor şi datoriilor.

Ca *entitate economică*, întreprinderea este un agent economic care angajează un capital într-un proces de transformare şi/sau de fabricaţie în vederea furnizării pe piaţă de bunuri şi servicii. Întreprinderea este, deci, caracterizată prin punerea în operă a unor combinaţii de factori economici şi participarea la o reţea de schimb.

Scanned with OKEN Scanner

Ca *entitate umană și socială* utilizează resurse umane în vederea obținerii bunurilor și serviciilor.

Se remarcă, din cele prezentate, următoarele elemente esențiale:

– **întreprinderea produce**, ceea ce înseamnă că ea creează sau transformă bunuri sau servicii, deci creează valoare sau adaugă valoare, bunuri sau servicii, care sunt susceptibile de a satisface necesitățile indivizilor (consumatorilor finali, altor întreprinderi sau colectivităților diverse);

– **produce pentru piață**, adică ea vinde bunurile sau serviciile produse;

– **este independentă din punct de vedere financiar**, adică produce și vinde sub propria autoritate și responsabilitate și pe propriile riscuri.

Întreprinderile pot fi *clasificate* după mai multe criterii.

1. După *natura juridică* se disting:

a) întreprinderi *private*, care la rândul lor pot fi: întreprinderi *individuale*, proprietate a unui singur individ, numit întreprinzător, și întreprinderi *societare* (societăți), care reunesc mai mulți asociați și/sau acționari uniți prin liberă voință și inițiativă (afectio societates).

b) întreprinderi *publice* sau *semipublice* care aparțin în totalitate sau parțial statului și deci funcționarea lor internă este oarecum diferită de cea a întreprinderilor private, deși sub aspect economic între cele două categorii sunt și similitudini.

2. După *dimensiunea lor*, unitățile patrimoniale se pot divide în întreprinderi *mari*, *mijlocii* și *mici* *.

Criteriile și limitele posibile avute în vedere, pentru delimitarea dimensională a întreprinderilor, (fig. 2) sunt: mărimea cifrei de afaceri și numărul de angajați.

Documentele care atestă respectarea criteriilor menționate sunt:

- **bilanțul contabil anual**, aprobat conform legii, sau, după caz, în primul an de activitate, situațiile financiare intermediare – pentru cifra de afaceri;
- **declarația privind impozitul pe salarii** – pentru criteriul privind numărul de angajați

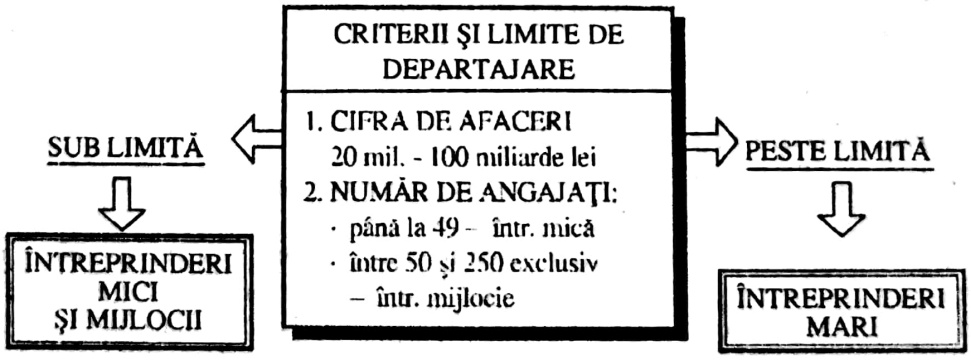


Fig. 2 – Criterii și limite de departajare a întreprinderilor

* Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității nr. 82/dec. 1991 și H.G. nr. 156/1999 privind actualizarea condițiilor de încadrare a întreprinderilor în mici și mijlocii.

Scanned with OKEN Scanner

3. În funcție de natura *obiectului de activitate*, deosebim: întreprinderi *de producție* (industriale, agricole, de construcții), întreprinderi de *comercializare a mărfurilor* și întreprinderi *de prestări de servicii* (transporturi, comunicații, asigurări bancare etc.).

Unitățile economice, ca persoane juridice create pe baza capitalului și patrimoniului propriu, pot fi organizate sub forma regiilor autonome ale statului, societăților comerciale și societăților (asociațiilor) cooperatiste.

Regiile autonome ale statului se organizează și funcționează în ramurile strategice ale economiei naționale (industria de armament, energetică, mine și gaze naturale, poștă, comunicații și transporturi feroviare sau maritime etc.) stabilite de guvern*. Acestea au ca obiect exploatarea, valorificarea în scop de profit a unor bunuri aflate în proprietatea statului. Sunt persoane juridice, funcționează pe baza gestiunii economice și autonomiei financiare, fiind proprietare a bunurilor din patrimoniu. În exercitarea dreptului de proprietate, regia autonomă posedă, folosește și dispune în mod autonom de bunurile patrimoniale. Pentru acoperirea eventualelor pierderi, poate obține de la bugetul de stat sau local subvenții. Fiind unități ale statului, capitalul acestora este pus la dispoziție de către stat sau prefectură, care au dreptul de control asupra activității lor.

Prin Ordonanța de urgență nr. 30/1997, regiile autonome care prestează servicii de utilitate publică, precum și cele din alte domenii de activitate, care înregistrează pierderi, urmează a fi reorganizate în societăți comerciale pe acțiuni, având ca obiect activități de interes public național, și vor fi denumite *companii naționale* sau *societăți naționale*, după caz. Acestea vor fi supuse procesului de privatizare, statul urmând să păstreze un pachet de acțiuni sau având posibilitatea opțiunii pentru păstrarea „acțiunii nominative de control".

Societățile comerciale sunt unități patrimoniale cu personalitate juridică create prin libera voință și inițiativă a investitorilor, fiind deplin autonome în raport cu terții. Obiectul de activitate al societăților comerciale, care sunt colectivități de persoane fizice și/sau juridice, poate fi fabricarea unui produs sau a unei game de produse, comercializarea produselor, executarea de lucrări sau prestarea de servicii.

În concluzie, societățile comerciale dispun de capital propriu, își fixează obiectul de activitate prin contracte de asociere și statut, decid prin hotărâri ale adunării generale a asociaților și/sau acționarilor și ale consiliului de administrație. Caracteristica acestor societăți diferă, în principal, în privința modului de constituire a capitalului și a limitelor răspunderii patrimoniale în raport cu terții.

Societățile (asociații) cooperatiste. Sunt persoane juridice constituite pe principiul activității comune ale membrilor ei, având caracteristica unor societăți de persoane care administrează bunurile și muncesc împreună, după reguli statutare de administrare și repartizare a rezultatelor.

În cadrul unităților patrimoniale **societatea comercială** reprezintă sfera de acțiune în limitele căreia contabilitatea ia forme complete de supraveghere și control a resurselor.

* Legea nr. 15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale, cu modificările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielilor și rezultatelor. La acest nivel organizatoric se realizează, în forma cea mai deplină, activitatea de producție a mărfurilor, de circulație a mărfurilor, a titlurilor de credit și a instrumentelor de plată, de prestații de servicii, precum și alte operații accesorii activității de comerț.

2. Forme de organizare

După obiectul activității lor, societățile comerciale pot fi: *de producție de bunuri; de circulație a mărfurilor; de construcții-montaj și exploatări miniere de tot felul; de comerț; de prestări de servicii în domeniul financiar-bancar; de prestări de servicii în transporturi și asigurări; de prestări de servicii diverse (controlul mărfurilor, expertize, spectacole de cinematograf, teatru, etc.).*

Formele de organizare a societăților comerciale diferă, în principal, în funcție de modul de constituire a capitalului social și a limitelor patrimoniale cu care își garantează obligațiile asumate față de terți, rezultate din contractul și statutul acestora.

În practica economico-juridică sunt consacrate două tipuri fundamentale de societăți comerciale: **de persoane** și **de capital***.

❒ În funcție de responsabilitatea asociaților, subiecți de proprietate față de patrimoniul societății, **societățile de persoane** se împart în **societăți în nume colectiv** și **societăți în comandită simplă**.

a) *Societatea de persoane în nume colectiv (SNC)* se constituie în baza contractului de asociere și a statutului, dintr-un singur fel de asociați, aportul lor sub formă de părți sociale fiind netransmisibil. Obligațiile societății sunt garantate cu patrimoniul social, toți membrii asociați au răspundere solidară și nelimitată pentru obligațiile societății. Totodată, părțile sociale nu pot fi reprezentate de titluri de valori negociabile.

b) *Societatea de persoane în comandită simplă (SCS)*, ale cărei obligații sunt garantate cu patrimoniul social, se constituie din două categorii de asociați: **comanditați** care răspund solidar și nelimitat pentru obligațiile sociale și **comanditari** care răspund limitat până la capitalul (aportul social) pe care s-au angajat să-l aducă sub formă de părți sociale. Deci, comanditarul este un asociat a cărui răspundere este limitată de capitalul depus, având dreptul de a beneficia de o parte din profitul realizat, iar comanditatul reprezintă un asociat care răspunde nelimitat, respectiv cu toată averea lui prezentă și viitoare, în mod solidar cu ceilalți comanditați pentru angajamentele societății și care nu au dreptul să se amestece în administrarea societății.

Capitalul social este divizat în părți sociale care nu pot fi cedate de comanditari fără acordul unanim al acestora.

❒ **Societățile de capital** se caracterizează prin aceea că asociații nu se aleg după calitățile lor personale, ca la societățile comerciale de persoane, capitalul lor social fiind constituit din acțiuni transmisibile. Acționarii pot fi persoane fizice și/sau juridice.

Societățile comerciale de capital se grupează în societăți în comandită pe acțiuni și societăți pe acțiuni.

---

* Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată.

Scanned with OKEN Scanner

● a) *Societatea în comandită pe acțiuni (SCA)* reprezintă societatea a cărei capital social este împărțit pe acțiuni, iar obligațiile sociale sunt garantate prin patrimoniul social, cu răspundere nelimitată și solidară a asociatului sau asociaților comanditați și cu răspundere numai în limita acțiunilor subscrise și deținute a comanditarilor.

● b) *Societatea pe acțiuni (SA)* este cea mai reprezentativă formă de societate de capital. Capitalul ei se constituie prin contribuția acționarilor, persoane fizice și/sau juridice, sub formă de acțiuni, ce se pot transmite prin vânzare-cumpărare. Obligațiile sociale ale societății sunt garantate cu patrimoniul social, acționarii fiind obligați numai la plata acțiunilor lor.

● c) O formă principală de societate comercială o reprezintă *societatea cu răspundere limitată (SRL)* care, în funcționarea ei, integrează atât elemente de la societățile de persoane, cât și de la cele de capital. Astfel, capitalul social este divizat în părți sociale intransmisibile, ca și la societățile de persoane, iar asociații în număr limitat răspund pentru obligațiile societății numai în limita aportului la capital, ca și în cazul societăților de capital.

Constituirea efectivă a societăților comerciale are loc numai dacă întregul capital social a fost subscris și fiecare asociat sau acționar a vărsat în numerar sau a depus în natură, după caz, cota de aport stabilită prin *Legea societăților comerciale*. Contractul de societate și Statutul societății. **Capitalul subscris** este aportul pe care asociații sau acționarii, în calitatea lor de proprietari, s-au angajat să-l pună la dispoziția societății comerciale. **Capitalul nedepus (nevărsat)** este partea din capitalul subscris care nu a fost încă, fizic, pusă la dispoziția societății de către asociați sau acționari.

Ca persoană juridică, societatea dispune de un patrimoniu propriu, drepturi și obligații și are o denumire, sediu și naționalitate.

Constituirea societății ca persoană juridică este formalizată printr-un contract de societate prin care asociații convin să cedeze unei întreprinderi comune bunurile, în vederea protejării profitului sau a economiilor ce pot rezulta. La rândul său, contractul de societate, ca act unic, se materializează într-un statut în care se menționează forma societății, denumirea, sediul social, obiectul de activitate, durata, mărimea capitalului, regulile de participare la rezultate, modalitatea de funcționare.

Bunurile materiale și bănești aduse de fiecare dintre asociați, drept aport, precum și acelea pe care societatea le dobândește ulterior, alcătuiesc laolaltă **patrimoniul societății comerciale.**

Fiind astfel format și având drept scop realizarea obiectului propus, patrimoniul nu poate fi urmărit decât pentru creanțele (drepturile) proprii ale societății constituite. Prin urmare, orice bunuri economice aduse de asociați și/sau acționari devin proprietatea societății, constituind un patrimoniu propriu și independent, astfel încât ei nu mai au un drept real asupra patrimoniului societății, ci eventual, un drept de creanță rezultat din calitatea pe care o dețin. În consecință, în cazul lichidării societății ei nu mai pot revendica în natură bunurile aduse, ci numai o sumă proporțională cu contribuția lor. De asemenea, căpătând personalitate juridică, societatea comercială – cu denumire, sediu social și patrimoniu propriu – nu mai acționează prin asociații și/sau acționarii săi. Din momentul acesta toate actele juridice, de conducere, administrare, gestionare

Scanned with OKEN Scanner

sunt îndeplinite în nume propriu de reprezentanții legali. Acționând în numele societății comerciale, acești reprezentanți nu-și angajează patrimoniul propriu, ci pe cel al societății, răspunderea materială revenind acesteia.

Și tot din acest moment, obligațiile, drepturile și rezultatele obținute prin actele întreprinse de către reprezentanții autorizați ai societății comerciale au consecințe directe asupra patrimoniului respectivei societăți. Cu alte cuvinte, odată cu manifestarea voinței de a încheia un contract de societate, legal înregistrat, noua formațiune economică acționează ca orice persoană fizică, actele sale, îndeplinite de reprezentanți legali, generează drepturi și obligații care pot dezvolta sau diminua capitalul propriu, ceea ce în ultimă instanță produce beneficiul de care profită asociații și/sau acționarii, ori pierderi pe care aceștia le suportă.

Pe durata funcționării societății, creditorii asociatului sau acționarului (nu ai societății) pot să-și exercite drepturile lor numai asupra părții din profiturile cuvenite acestora pe baza bilanțului încheiat, iar după dizolvarea societății și asupra părții ce i s-ar cuveni prin lichidare. Totuși, acești creditori pot popri, în timpul duratei societății, părțile ce s-ar cuveni asociaților sau acționarilor prin lichidare sau sechestrare ori pot vinde acțiunile debitorului lor.

Activitatea economică a societăților comerciale se desfășoară pe baza programului de activitate, concretizat sub aspect financiar în bugetul de venituri și cheltuieli. Pe baza celor două documente fundamentale se rezolvă problemele privind organizarea și urmărirea activităților desfășurate: aprovizionarea, comercializarea, gestiunea personalului, finanțarea și alocarea fondurilor, constituirea profiturilor și repartizarea lor. În plan contabil, societățile comerciale sunt obligate să conducă contabilitatea în partidă dublă și să întocmească bilanț contabil ca document oficial de gestiune a patrimoniului.

1.3. PATRIMONIUL – OBIECT AL REPREZENTĂRII ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ

1. Reprezentarea patrimoniului în contabilitate

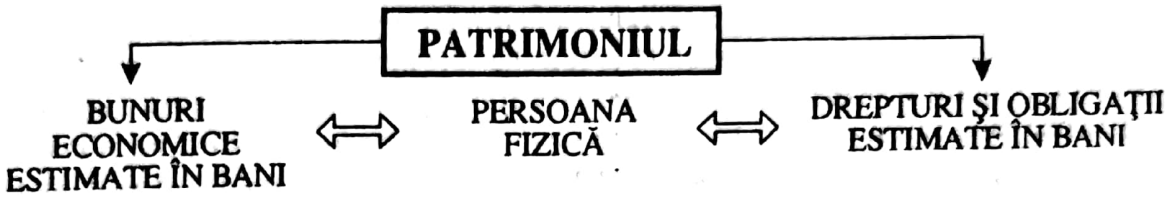
Prin geneză, contabilitatea a apărut din nevoia de a răspunde, în plan informațional și decizional, la problema gestionării în condiții de eficiență a valorilor economice separate patrimonial. Dintotdeauna, patrimoniul a constituit obiectul reprezentării în contabilitate, iar entitățile patrimoniale s-au delimitat ca spațiu de cunoaștere și acțiune al contabilității.

Patrimoniul *reprezintă o masă de drepturi și obligații, cu valoare economică, împreună cu bunurile la care se referă, aparținând întreprinderii ca persoană fizică sau juridică.*

Între bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, pe de o parte, și relațiile de drepturi și obligații, pe de altă parte, se află întreprinderea ca subiect de

Scanned with OKEN Scanner

drepturi și obligații. Bunurile formează *realitatea economică* a întreprinderii, iar drepturile și obligațiile exprimă *realitatea juridică*. Ecuația patrimoniului, astfel definit, capătă următoarea reprezentarea schematică:



Bunurile economice reprezintă substanța materială a patrimoniului. Ele se identifică cu mijloacele de acțiune sau cu resursele utilizate de către întreprindere pentru realizarea activității sale. În mod concret, bunurile se delimitează prin terenuri, clădiri, construcții, mașini, utilaje și instalații de lucru, mijloace de transport, stocuri de materii prime și materiale consumabile, stocuri de mărfuri, disponibilități bănești și alte elemente de avere utilă întreprinderii.

Drepturile și obligațiile estimate în bani indică raporturile de proprietate în cadrul cărora se produc și administrează bunurile economice. Ele capătă forma de **drepturi** în cazul în care bunurile economice sunt asigurate de subiectul de drept în calitatea sa de proprietar și de **obligații**, în situația în care bunurile economice sunt asigurate de terțe persoane în raport cu subiectul de drept.

În teoria și practica de contabilitate, prin conjuncție sau disjuncție cu structura de patrimoniu, se utilizează și alte categorii – cum sunt cele de *avere*, *resurse economice* și *capital*. Totuși, ele nu sunt reținute ca atare din cauza limitelor conceptuale pe care le prezintă. Astfel, *categoria de avere* în literatura de specialitate este definită prin prisma bunurilor economice acumulate în proprietatea unei persoane fizice sau juridice. În acest sens, se apreciază că ea nu ar cuprinde nemijlocit drepturile și obligațiile ca expresie a relațiilor de proprietate, ci numai le sugerează. În mai multe lucrări de contabilitate, atunci când se explică mecanismul partidei duble, se operează cu ecuația ***«avere = capital»*** (I.N. Evian, „Contabilitatea dublă", Bucureşti, 1946), ambii termeni reprezentând cele două laturi ale mijloacelor cu care este înzestrată întreprinderea sau ***«avere = fonduri»*** (V.M. Ioachim, „Tratat de contabilitate", vol. I, București, 1955), averea reprezentând latura economică a patrimoniului, iar fondurile latura juridică a acestuia.

Nu s-a acordat prioritate *categoriei economice de capital* deoarece în definirea acesteia există și varianta potrivit căreia capitalul este un drept pecuniar, o relație de proprietate între un individ sau grup de indivizi și valorile investite. Capitalul nu înseamnă bani, ci totalitatea drepturilor de proprietate asupra activelor investite sau existente, la un moment dat, într-o întreprindere. Aceste active pot fi: bani, mașini, echipamente, clădiri, materii și materiale, terenuri, hârtii de valoare, creanțe, etc. Ecuația ***«capital = active – datorii»*** este considerată *ecuația fundamentală a economiei de piață*, nu numai a contabilității.

Față de interpretarea de mai sus, apreciem că prin sfera sa de cuprindere, capitalul reprezintă atât valorile economice investite, cât și relațiile de proprietate asupra acestor valori.

Cu privire la *categoria de resurse economice*, ea este tot mai mult folosită în prezentarea și explicarea mecanismului contabil, dar orice resursă atrasă în circuitul economic, în măsura în care este investită și folosită, devine capital sau dacă reprezintă obiect de drepturi și obligații se delimitează ca o componentă a patrimoniului.

Urmarea la cele arătate mai sus categoria de ***patrimoniu***, categorie economică și juridică, exprimă atât bunurile economice acumulate de o persoană fizică sau juridică (averea, utilizarea resurselor), cât și drepturile și obligațiile subiectului de drept (capital ca relație de proprietate, proveniența resurselor). Totodată, avem în vedere că nu orice patrimoniu se delimitează și formează obiect de studiu al contabilității. El devine obiect al reprezentării contabile numai în măsura în care valorile economice separate patrimonial sunt investite, adică folosite în activitatea economică pentru obținerea de bunuri și servicii, sunt *supuse tranzacțiilor de vânzare-cumpărare sau în activitățile administrative și cele social-culturale prin care se satisfac nevoi concrete și raționale ale societății.*

2. *Ecuația generală și situația netă a patrimoniului*

Pornind de la ecuația patrimoniului, în contabilitate masa patrimoniului este reprezentată prin prisma raporturilor de echilibru dintre bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, pe de o parte, și drepturile și obligațiile cu valoare economică, pe de altă parte. Ecuația creată în acest sens arată astfel:

BUNURI ECONOMICE CA OBIECTE DE DREPTURI ȘI OBLIGAȚII = ***DREPTURI CU VALOARE ECONOMICĂ*** + ***OBLIGAȚII CU VALOARE ECONOMICĂ***

La nivelul obiectului contabilității primul termen al ecuației – bunurile economice – este delimitat prin structura de *activ*, iar ce del al doilea termen – drepturile și obligațiile – prin cea de *pasiv*. Ca urmare, **ecuația generală** a patrimoniului așa cum este studiată în contabilitate devine:

ACTIVUL PATRIMONIULUI = PASIVUL PATRIMONIULUI

Pornind de la cele două componente ale pasivului, drepturi și obligații, contabilitatea calculează situația netă a patrimoniului pe baza relației:

SITUAȚIA NETĂ A PATRIMONIULUI (DREPTURILE CU VALOARE ECONOMICĂ) = ***ACTIVUL PATRIMONIULUI*** – ***OBLIGAȚIILE CU VALOARE ECONOMICĂ***

Scanned with OKEN Scanner

O întreprindere are o *situație netă pozitivă* în cazul în care drepturile cu valoare economică sunt mai mari sau cel puțin egale cu obligațiile cu valoare economică. Această condiție indică faptul că întreprinderea ca subiect de drept are posibilitatea să plătească obligațiile față de terți, atât pe parcursul desfășurării activității sale, cât și la lichidarea sa.

În mod distinct, în contabilitate, sunt delimitate și reprezentate *operațiile economico-financiare care produc modificări în masa patrimonială.* Astfel, pentru a dezvălui situația financiară a întreprinderii, operațiile sunt grupate pe următoarele tipuri: **investiții**, **finanțări** și **exploatări.**

Operațiile de investiție au ca obiect alocarea sau utilizarea surselor de finanțare pentru procurarea bunurilor, activelor de folosință îndelungată (pe un termen mai mare de un an) denumite *imobilizări.*

Operațiile de finanțare vizează crearea resurselor de finanțare a imobilizărilor. Ele pot proveni din aportul de capital propriu realizate de proprietar și din fondurile furnizate de terțe persoane în raport cu patrimoniul întreprinderii.

Operațiile de exploatare au ca obiect achiziționarea – producția – vânzarea de bunuri, sub formă de „produs" sau achiziționarea – revânzarea de „mărfuri". În sfera operațiilor de exploatare se includ și datoriile – creanțele față de terțe persoane, generate de cumpărările – utilizările – vânzările de bunuri, lucrări și servicii.

În concordanță cu cele trei categorii de operații, valorile economice componente ale masei patrimoniului sunt grupate astfel:

- capitaluri sau fonduri proprii asigurate de proprietari ca titulari de patrimoniu;
- datorii financiare sub forma creditelor bancare pe termen lung și scurt;
- datorii din exploatare sub forma finanțărilor temporare, asigurate de terțe persoane, altele decât cele din credite bancare: exemplu, furnizorii de bunuri, lucrări și servicii;
- imobilizări, adică toate bunurile de investiție posedate de întreprindere și destinate să fie utilizate pe termen lung (clădiri, mijloace de transport, utilaje, instalații etc.);
- activul circulant format din ansamblul de bunuri, lucrări și servicii ce intervin în ciclul de exploatare ca utilizări temporare diferențiat, la rândul său, în:
  - stocuri și producție neterminată;
  - creanțe sau drepturi asupra clienților pentru bunurile vândute și asupra altor persoane (debitori);
  - lichidități (disponibilități) bănești.

3. Situația financiară a întreprinderii și ecuația fundamentală a contabilității

Între cele două categorii de ansambluri patrimoniale se stabilește un raport de echilibru care conduce la definirea situației financiare a întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

ALOCĂRI (UTILIZĂRI)	FINANŢĂRI (RESURSE)
IMOBILIZĂRI	CAPITALURI PERMANENTE • Capitaluri proprii • Datorii pe termen lung
ACTIVE CIRCULANTE	DATORII PE TERMEN SCURT

Ecuaţia situaţiei financiare aşa acum este scrisă în contabilitate are forma:

CAPITALURI PERMANENTE – IMOBILIZĂRI = ACTIVE CIRCULANTE – DATORII PE TERMEN SCURT

Situaţia financiară este pozitivă atunci când *capitalurile permanente sunt mai mari decât imobilizările*. În acest caz, o parte din activul circulant este finanţat şi din capitalurile permanente, ceea ce conferă siguranţă şi stabilitate în finanţarea activităţii de exploatare. O asemenea concluzie se verifică în toate cazurile în care soldul lichidităţilor (disponibilităţilor) băneşti este mai mare sau egal ca soldul datoriilor financiare pe termen scurt.

Un al doilea ansamblu de *operaţii economice şi financiare* reprezentat şi dezvăluit în contabilitate este cel specific activităţilor *care produc transformări cantitative şi calitative în masa patrimoniului*. Echilibrul creat pe această bază este o expresie a faptului că orice activitate desfăşurată este simultan consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate, iar informaţional, pe baza lui, se dezvăluie crearea rezultatului.

La nivelul obiectului contabilităţii, echilibrul specific activităţilor interne transformatoare este descris prin prisma *cheltuielilor* şi *veniturilor*.

Raportate la fluxurile de transformare internă, operaţiile economice şi financiare care produc modificări în masa patrimoniului sunt reprezentate prin prisma *cheltuielilor* şi *veniturilor*. **Cheltuielile** desemnează valorile plătite sau de plătit în contrapartidă cu stocurile, lucrările şi serviciile cumpărate, obligaţiile consimţite a fi plătite la bugetul statului şi alte organisme publice, precum şi amortizările privind imobilizările. În ceea ce priveşte **veniturile**, ele sunt constituite în mare parte din valorile primite sau care urmează să fie primite de întreprindere, de obicei ca echivalent al vânzării bunurilor materiale, serviciilor şi lucrărilor.

Prin compararea veniturilor şi a cheltuielilor se determină rezultatul. Acesta din urmă îmbracă forma de ***profit***, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile şi de ***pierdere*** în situaţia inversă. Ca urmare, **ecuaţia rezultatului** este de forma:

CHELTUIELI ± REZULTAT = VENITURI

Prin reunirea ecuaţiei situaţiei patrimoniului şi a ecuaţiei rezultatului se poate scrie *egalitatea fundamentală a contabilităţii*, de forma:

ACTIV + CHELTUIELI = PASIV + VENITURI

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere că prin formula *veniturile – cheltuielile = rezultatul* se poate indica faptul că la două momente succesive rezultatul se delimitează ca o cale de *creștere-micșorare* a situației nete a patrimoniului. Astfel, rezultatul sub formă de *profit* reprezintă echivalentul creșterii activului la momentul N față de momentul N – 1; iar rezultatul sub formă de *pierdere* corespunde creșterii pasivului în momentul N față de momentul N – 1.

Întrucât cheltuielile și veniturile se delimitează ca structuri componente ale situației nete, aceasta poate fi definită și prin prisma constituirii rezultatului ca sursă de finanțare. Ecuația creată în acest sens este de forma:

SITUAȚIA NETĂ (CAPITALUL PROPRIU) AL EXERCIȚIULUI N	***SITUAȚIA NETĂ (CAPITALUL PROPRIU) AL EXERCIȚIULUI N – 1***		***APORTUL PROPRIETARULUI* ÎN CURSUL EXERCIȚIULUI N***	***REZULTATUL EXERCIȚIULUI N***
		–	±	=

* *Capitalul rambursat se ia în calcul cu semnul „+", iar capitalul depus cu semnul „–".*

1.4. STRUCTURA CONTABILĂ A PATRIMONIULUI ȘI A REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

1. Structura contabilă a patrimoniului

Orice întreprindere sau agent economic, denumită și unitate sau entitate patrimonială, dispune de un anumit **patrimoniu** care, în totalitatea și structuralitatea sa și împreună cu rezultatul exercițiului, se regăsește în obiectul **contabilității financiare.**

Patrimoniul, în spiritul concepției economico-juridice, este constituit din totalitatea bunurilor corporale și necorporale, a drepturilor și obligațiilor ce caracterizează situația unității patrimoniale la un moment dat. Aceste componente sunt denumite în mod firesc elemente patrimoniale, iar fiecare dintre ele are o anumită structură sau mai multe diviziuni care sunt denumite, de asemenea, elemente patrimoniale. Totodată, se reține că fiecare element patrimonial **trebuie să fie exprimat în bani**, ceea ce îi conferă valoare pecuniară.

Patrimoniul pe care îl deține agentul economic se prezintă pentru informare și analiză, în totalitatea și structuralitatea sa, prin intermediul bilanțului contabil, care constituie lucrarea contabilă de închidere a exercițiului financiar.

Bilanțul contabil constituie, totodată, o reprezentare a utilizărilor și resurselor unității patrimoniale, ceea ce se realizează prin intermediul **activului** și respectiv **pasivului** său, sub forma unei egalități permanente ce se exprimă astfel:

UTILIZĂRI = RESURSE

ACTIV = PASIV

Scanned with OKEN Scanner

Fiecare dintre cele două părți ale bilanțului contabil, activ și pasiv, este structurată sau divizată avându-se în vedere câte două criterii și anume:

- pentru activ: modul de utilizare sau natura economică și lichiditatea (crescătoare);
- pentru pasiv: modul de finanțare sau natura juridică și exigibilitatea (crescătoare).

În funcție de criteriile de mai sus **elementele patrimoniale** de activ se divizează în două grupe și anume:

- Active imobilizate (I)
- Active circulante (II).

În grupa **activelor imobilizate** (I), a căror lichiditate se extinde la o perioadă mai mare de un an, sunt delimitate următoarele subgrupe sau subdiviziuni:

a) **Imobilizări necorporale**, unde se încadrează: Cheltuielile de constituire; Cheltuielile de cercetare-dezvoltare; Alte imobilizări necorporale și Imobilizări necorporale în curs;

b) **Imobilizări corporale**, care cuprind: Clădiri și construcții speciale; Mașini și utilaje; Alte imobilizări corporale și Imobilizări corporale în curs;

c) **Imobilizări financiare**, respectiv: Titluri de participare; Alte titluri imobilizate și Creanțe imobilizate.

În grupa **activelor circulante** (II), care se referă la valorile economice de consum și circulație a căror lichiditate este mai mică sau cel mult egală cu un an, sunt delimitate două subgrupe sau subdiviziuni și anume:

a) **Stocuri**, unde se încadrează: Stocurile de materii prime, Materiale consumabile; Obiecte de inventar; Baracamente; Producția în curs de execuție și produse; Animale; Mărfuri și ambalaje;

b) **Alte active circulante**, care sunt constituite din: Avansuri acordate furnizorilor; Clienți și conturi asimilate; Acționari-capital subscris și nevărsat; Alte creanțe; Titluri de plasament; Conturi la bănci, Casa și Acreditive.

În cadrul activului bilanțier sunt delimitate încă două grupe și anume: (III) Conturi de regularizare și asimilate, care se referă la cheltuielile înregistrate în avans si la diferențele de activ generate de conversia creanțelor și datoriilor în devize; (IV) Prime privind rambursarea obligațiunilor.

La rândul lor, **elementele patrimoniale de pasiv** se divizează în trei grupe, după cum urmează: (I) **Capitaluri proprii;** (II) **Provizioane pentru riscuri și cheltuieli.** (III) **Datorii.**

În grupa capitalurilor proprii (I), care reprezintă finanțarea proprie sau resursele proprii, sunt încadrate următoarele elemente patrimoniale: Capitalul social sau individual, din care: Capitalul subscris vărsat; Prime legate de capital, Diferențe din reevaluare; Rezerve; Rezultatul reportat; Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere); Fonduri; Subvenții pentru investiții; Provizioane reglementate.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli (II) se referă la următoarele două elemente patrimoniale: Provizioane pentru riscuri; Provizioane pentru cheltuieli.

Grupa datoriilor (III), care se referă la finanțarea sau resursele asigurate de terți, are în componența sa patru elemente patrimoniale și anume: Împrumuturi și datorii asimilate; Furnizori și conturi asimilate; Avansuri primite de la clienți; Alte datorii.

În pasivul bilanțului este delimitată în plus cea de a IV-a grupă, denumită „Conturi de regularizare și asimilate" în structura căreia se regăsesc veniturile înregistrate în avans și diferențele de pasiv provenite din conversia creanțelor și datoriilor în devize.

Scanned with OKEN Scanner

Schema generală a bilanţului (situaţiei patrimoniului) se prezintă astfel:

BILANŢ

încheiat la .....

– mii lei –

ACTIV	Exerciţiul		PASIV	Exerciţiul	
	Precedent	Încheiat		Precedent	Încheiat
I. ACTIVE IMOBILIZATE a. Imobilizări necorporale b. Imobilizări corporale c. Imobilizări financiare			I. CAPITALURI PROPRII – Capitalul social sau individual – Prime de capital – Rezerve – Rezultatul exerciţiului – Fonduri ş.a.		
II. ACTIVE CIRCULANTE a. Stocuri b. Alte active circulante			II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI – Provizioane pentru riscuri – Provizioane pentru cheltuieli		
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – Cheltuieli înregistrate în avans – Diferenţe de conversie			III. DATORII – Împrumuturi şi datorii asimilate – Furnizori şi conturi asimilate – Avansuri primite de la clienţi – Alte datorii		
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR			IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – Venituri înregistrate în avans – Diferenţe de conversie		
TOTAL ACTIV			**TOTAL PASIV**		

Structura şi schema de detaliu ale bilanţului se vor prezenta în cadrul capitolului privind lucrările contabile de sinteză (închiderea exerciţiului financiar) – din vol. 2 al acestei lucrări.

Scanned with OKEN Scanner

2. Structura contabilă a rezultatului exercițiului

Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere) se reprezintă prin intermediul unui singur element sau post al bilanțului propriu-zis, ceea ce denotă că sub aspect informațional are un caracter general, sintetic, neasigurând premisele sau datele necesare pentru efectuarea analizei modului cum a fost obținut și implicit pentru determinarea factorilor de influență în vederea luării deciziilor ce se impun pentru perioada următoare. În scopul eliminării acestui neajuns se folosește un instrument contabil distinct denumit **„Contul de profit și pierdere"**, care reprezintă o altă componentă a bilanțului contabil.

Contul de profit și pierdere, prin structura pe care o are, asigură detalierea sau cunoașterea modalității de constituire a rezultatului obținut prin compararea valorilor privind vânzările – denumite generic **venituri** – cu cele referitoare la consumurile sau utilizările de resurse aferente veniturilor obținute – denumite **cheltuieli** – după ecuația:

VENITURI – CHELTUIELI = REZULTAT

sau

VENITURI = CHELTUIELI ± REZULTAT

Rezultatul exercițiului poate fi favorabil, fiind denumit **profit** sau nefavorabil și denumit **pierdere**, după cum veniturile sunt mai mari decât cheltuielile și respectiv cheltuielile mai mari decât veniturile.

În cadrul Contului de profit și pierdere, ca de altfel în ansamblul contabilității financiare, veniturile și cheltuielile sunt prezentate în funcție de câte două criterii și anume:

- pentru venituri: natura activității și natura rezultatelor;
- pentru cheltuieli: natura activității și natura resurselor utilizate.

În raport cu **natura activității**, atât veniturile cât și cheltuielile, precum și rezultatul exercițiului, se delimitează în trei grupe și anume: din/de exploatare; financiare; excepționale. Totodată, rezultatul cumulat al activităților de exploatare și financiare constituie **rezultatul curent** al exercițiului.

Veniturile obținute, în funcție de natura rezultatelor se delimitează în: *venituri din vânzări; venituri din producția stocată; venituri din producția de imobilizări; alte venituri din exploatare; venituri din dobânzi; alte venituri financiare; venituri excepționale din operațiuni de gestiune și de capital; venituri din amortizări și provizioane.*

La rândul lor, cheltuielile efectuate în raport cu natura resurselor utilizate sunt structurate astfel: *cheltuieli cu materiile prime, materialele și mărfurile; cheltuieli cu lucrările și serviciile primite; cheltuieli cu impozitele și taxele; cheltuieli cu personalul; cheltuieli cu dobânzile; alte cheltuieli financiare; cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune și de capital; cheltuieli cu amortizările și provizioanele.*

Scanned with OKEN Scanner

Avându-se în vedere faptul că se face o delimitare riguroasă între activităţile de exploatare curentă, financiare şi excepţionale Contul de profit şi pierdere este structurat în câte două grupe pentru fiecare dintre acestea – o grupă de venituri şi o altă grupă pentru cheltuieli.

Rezultatul obţinut (profit sau pierdere) se determină în mod distinct pentru fiecare din cele trei grupe de activităţi şi în mod cumulat atât pentru primele două grupe (rezultatul curent), cât şi pentru toate cele trei grupe, inclusiv grupa privind impozitul pe profit, în vederea obţinerii rezultatului final al exerciţiului.

Schematic, Contul de profit şi pierdere se prezintă astfel:

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
la data de .....

– mii lei –

INDICATORI	Exerciţiu financiar	
	Precedent	Încheiat
1. ACTIVITATEA DE EXPLOATARE 1.1. Venituri 1.2. Cheltuieli 1.3. Rezultatul din exploatare (1.1. – 1.2.)		
2. ACTIVITATEA FINANCIARĂ 2.1. Venituri 2.2. Cheltuieli 2.3. Rezultatul financiar (2.1. – 2.2.) 2.4. Rezultatul curent (1.3. ± 2.3.)		
3. ACTIVITATEA EXCEPŢIONALĂ 3.1. Venituri 3.2. Cheltuieli 3.3. Rezultatul excepţional (3.1. – 3.2.)		
4. IMPOZITUL PE PROFIT		
5. REZULTATUL EXERCIŢIULUI (2.4. ± 3.3. – 4)		

Structura şi schema de detaliu privind Contul de profit şi pierdere se vor prezenta în cadrul capitolului referitor la lucrările contabile de sinteză – din vol. 2 al acestei lucrări.

Scanned with OKEN Scanner

1.5. EDIFICIUL CONCEPTUAL AL CONTABILITĂȚII SOCIETĂȚILOR COMERCIALE. NORMALIZAREA CONTABILITĂȚII

1. Geneza și trăsăturile actualului sistem contabil din România

Modelul contabil opozabil întreprinderii se întemeiază pe normele și principiile contabile adoptate în cadrul Noului Sistem Contabil din România. La rândul său, acest sistem se inspiră din Planul contabil general francez și se înscrie în *Directivele IV* și *VII* ale *Comunității Economice Europene*, dar se articulează, respectând normele naționale și la standardele contabile internaționale elaborate de Comitetul Internațional de Standarde Contabile – I.A.S.C. (*International Accounting Standards Comittee*).

Din punct de vedere teoretic și metodologic, sistemul de contabilitate propriu întreprinderii din țara noastră se bazează pe principiile și regulile elaborate și legiferate în vederea normalizării contabilității. Acest sistem se definește prin următoarele *trăsături*:

a) promovarea contabilității ca *instrument de gestiune* pentru întreprindere și ca *instrument de informare și comunicare* privind situația patrimoniului și rezultatele întreprinderii pentru investitori, fiscalitate, partenerii de afaceri și organele guvernamentale de sinteză informațională și previziune;

b) folosirea de *principii și convenții generale* bazate pe o terminologie precisă și identică pentru toți utilizatorii informației contabile;

c) construirea informațiilor în conformitate cu *regulile și prevederile* în vigoare, care sunt definite plecând de la principiile și convențiile generale delimitate prin standardele internaționale și în raport cu legislația economico-financiară specifică țării noastre;

d) definirea relațiilor între nevoile de gestiune specifice fiecărei întreprinderi, pe de o parte, și legislația economico-financiară (baza lor juridică) respectiv mijloacele necesare pentru elaborarea de *statistici naționale* (contabilitatea națională), pe de altă parte;

e) informațiile contabile să dea utilizatorilor *o descriere adecvată, corectă, clară, precisă și completă* a operațiunilor, evenimentelor și situațiilor;

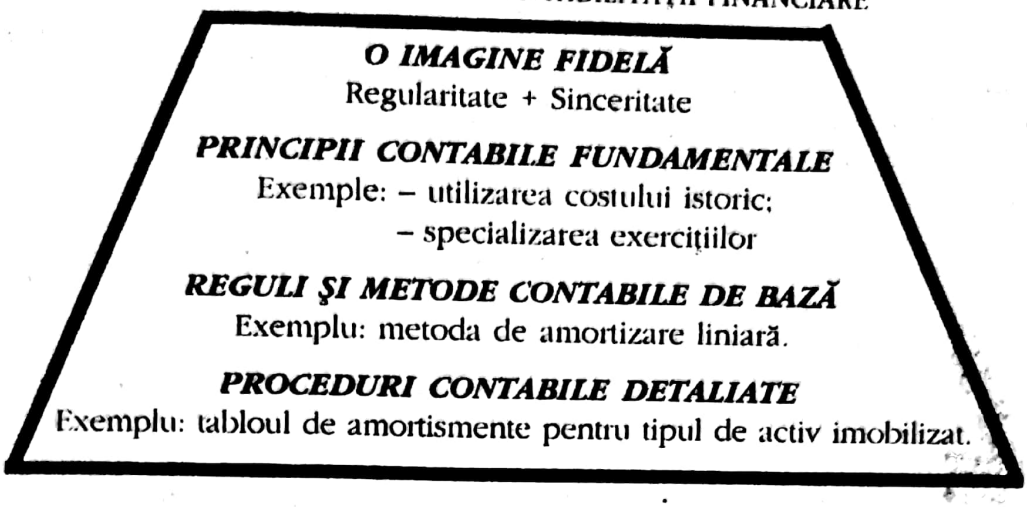
f) informațiile de sinteză să fie *utile și oportune utilizatorilor* atunci când aceștia iau deciziile economice.

Toate aceste trăsături și cerințe merg și converg spre obiectivul fundamental al contabilității: acela de a furniza *o imagine fidelă asupra situației patrimoniului, situației financiare și rezultatului întreprinderii*. Este un obiectiv stabilit și formalizat prin Directiva a IV-a a Uniunii Europene, preluat în Legea contabilității din România, care prevede, în acest scop, cerințe față de bilanțul contabil ca document oficial *„care trebuie să dea o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, situației financiare și a rezultatelor"*.

Așa cum arată Mihai Ristea și colaboratorii* *...Edificiul conceptual „reprezintă un caz particular al teoriei contabile. El se delimitează ca un ansamblu de obiective, principii, reguli, metode și proceduri analitice care fundamentează construcția informației contabile. Totodată, acesta se constituie ca un sistem de referință pentru judecățile și soluțiile contabile"*.

* M. Ristea și colaboratorii: „Contabilitatea întreprinderii", vol. I, Editura Mărgăritar, București, 1997.

Scanned with OKEN Scanner



2. *Imaginea fidelă – obiectiv și principiu fundamental al contabilității financiare*

Imaginea fidelă ca obiectiv fundamental în contabilitatea continentală și ca principiu de bază, în care converg toate celelalte principii, în contabilitatea anglo-saxonă, este un concept de origine britanică, fiind formulat pentru prima dată în *Legea societăților comerciale engleze din 1974.*

Percepția britanică a acestui principiu la nivelul protagoniștilor sociali (producători și utilizatori ai produsului contabil), are în vedere respectarea standardelor contabile și a legii. În plan teoretic, imaginea fidelă este definită prin prisma termenilor de imagine veridică și imagine corectă sau imagine reală și imagine onestă.

Versiunea franceză definește imaginea fidelă prin prisma ecuației: **imagine fidelă = sinceritate + regularitate.**

Sinceritatea înseamnă aplicarea cu bună credință și profesionalism a normelor (standardelor) și procedurilor contabile în funcție de cunoașterea pe care contabilii trebuie să o aibă, în mod normal, asupra realității și importanței operațiilor și situațiilor.

Regularitatea presupune că informația privind situația patrimoniului, situația financiară și rezultatul obținut sunt în conformitate cu regulile și procedurile în vigoare.

Regularitatea se apreciază în raport cu textele legislative sau de reglementări care conțin norme contabile, ierarhizate astfel: *tratate internaționale* (directive); *legi și ordonanțe naționale; texte reglementate* (decrete, hotărâri de guvern, norme metodologice, instrucțiuni și norme de interpretare); *jurisprudența* (deciziile tribunalelor) și *doctrina contabilă.*

În viziunea multor specialiști, la cei doi termeni proprii ecuației imaginii se adaugă un al treilea denumit **„fidelitate".** Introducerea sa are ca scop să marcheze imperativul pentru conturi, de a reda o imagine obiectivă sau mai degrabă completă și pertinentă asupra realității economice. Prin caracteristica completă, se are în vedere nu elementul de completitudine, ci prezentarea acelui set de informații pe baza căruia utilizatorii să-și facă ideea cea mai exact posibilă asupra situației patrimoniului și rezultatului.

Scanned with OKEN Scanner

O definire de referință a imaginii fidele o conține *Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene* care prin art. 2 prevede următoarele:

1. Conturile anuale cuprind Bilanțul, Contul de profit și pierdere și Anexa. Aceste documente constituie un tot.

2. Conturile anuale trebuie stabilite cu claritate și în conformitate cu prezenta directivă.

3. Conturile anuale trebuie să dea o **imagine fidelă** a patrimoniului, a situației financiare, cât și a rezultatelor societății.

4. Atunci când aplicarea prezentei directive nu este suficientă pentru a da o imagine fidelă prevăzută la paragraful 3, trebuie adăugate informații suplimentare.

5. Dacă în cazuri excepționale aplicarea unei dispoziții din prezenta Directivă este contrară obligației prevăzute la paragraful 3 este necesar să se facă o derogare de la respectiva dispoziție pentru a se da o imagine fidelă, în sensul paragrafului 3.

O astfel de derogare trebuie menționată în Anexă, bine argumentată cu indicarea influenței sale asupra patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor. Statele membre ale Comunității Economice Europene pot preciza cazurile excepționale și fixa regimul derogatoriu corespunzător.

Desigur, șirul interpretărilor de mai sus poate continua. De exemplu, în contabilitatea americană imaginea fidelă este definită prin prisma calității informației contabile de a reda o imagine corectă asupra activelor, datoriilor, situației financiare, profitului sau pierderii unei societăți comerciale. Nu este exclusă nici varianta analizei sale prin prisma raportului **obiectivitate – relevanță**. Obiectivitate în măsura în care, este posibil, contabilitatea să se bazeze pe fapte arătate de operații complete. Când este necesară o exprimare, contabilul să fie obiectiv în calculele sale. Relevanța sau pertinența se referă la capacitatea situațiilor financiare care să dezvăluie toate informațiile cuantificabile în bani, necesare pentru a înfățișa o imagine generală completă asupra patrimoniului, situației financiare și a rezultatului unei unități, într-un asemenea mod încât să nu inducă în eroare.

Și în *Legea contabilității* din România este formulat obiectivul-scop față de Bilanțul contabil ca document oficial de gestiune „care trebuie să dea o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute". Termenul de „completă", deși considerat implicit contabilității ca sistem informațional a fost explicit formulat pentru a marca condiția ca informația contabilă să fie completă pentru a permite luarea de decizii în totală cunoștință de cauză și la fiecare nivel (în spiritul principiului divulgării integrale a informației).

În sensul delimitărilor de mai sus apreciem că răspunsul la obiectivul-scop ar putea fi căutat și definit prin prisma:

- relației dintre **imagine** și **realitate**, în sensul ca imaginea să fie fidelă, adică să fie cât mai puțin distorsionată de subiectivismul observatorului și tehnicile de prelucrare a datelor;
- relației dintre **informație** și **pertinență** – adică informația contabilă să fie astfel structurată încât să aibe valoare, implicit să fie utilă celor care au de făcut judecăți asupra întreprinderii și emit decizii economice și financiare;

Scanned with OKEN Scanner

- relației dintre **conformitate** și **derogare** – în sensul respectării normelor în vigoare, respectiv derogare de la aceste norme, când este cazul pentru a se da o imagine fidelă;
- relației dintre **sinceritate** și **responsabilitate** – în sensul aplicării cu bună credință, profesionalism și răspundere a normelor și regulilor contabile;
- relației dintre **completitudine** și **complementaritate** – informația construită conform normelor trebuie să dea o imagine fidelă; iar dacă nu este suficientă trebuie adăugate informații suplimentare;
- relației dintre **neutralitatea** și **credibilitatea socială a informației** – utilizatorii au nevoie, în evidența contabilă, de o legitimare rațională și simbolică bazată pe instaurarea normelor (standardelor) și atestarea aplicării lor de către profesioniști acreditați și recunoscuți socialmente (experți contabili și cenzori).

Elementele definitorii ale imaginii fidele prin prisma relației dintre **realitatea economică reprezentată, imaginea fidelă** și **interesul utilizatorului** sunt formulate și de Michel Capron* care ajunge la următoarea concluzie: „**contabilitatea nu este în măsură să emită un adevăr și un mesaj obiectiv**". Ideea și formularea sunt excesiv de categorice și pe nedrept generalizatoare, chiar dacă în sprijinul lor se aduce autoritatea științifică a lui A. Cibert care afirmă: „**Există atâtea adevăruri câți destinatari ai informației și în măsura în care se reduce calitatea, efectul reducător al fiecărei măsuri este inevitabilul**". Și pentru a fi și mai convingător apelează la P. Lasseque, B. Colasse și D. Boussard care admit și ei că: „**adevărul spus de contabilitate nu este decât un filtru care să permită înțelegerea unei realități**". Totuși, datorită coerenței sale interne, care-i conferă forță și totodată slăbiciune, contabilitatea permite să se ajungă la un adevăr formal care se bazează pe câteva postulate, convenții, norme, reguli de clasificare. În consecință, fiind o miză pentru diferiții protagoniști sociali adevărul redat prin imaginea fidelă asupra patrimoniului, situației financiare și rezultatului trebuie căutat în funcție de interesele producătorilor și utilizatorilor de informație. Adevărul furnizat de contabilitate nu poate fi pentru utilizatori decât rezultatul unui compromis între așteptări și exigențe, iar pentru producători un raport între sinceritate și regularitate (respectarea principiilor și regulilor fundamentale).

3. Principiile contabile general acceptate

Pentru organizarea și conducerea contabilității ca sistem informațional și de gestiune s-a conturat un set de convenții și reguli ca rezultat al practicilor de contabilitate. Formalizate prin consensul producătorilor și utilizatorilor informației contabile, aceste convenții și reguli sunt delimitate în cele mai multe cazuri prin regula „*principii contabile general acceptate*". Totodată, ele sunt subordonate obiectivului fundamental al contabilității, cel al imaginii fidele asupra patrimoniului, situației financiare și rezultatelor. În plan conceptual, principiile contabile generale sunt enunțuri principiale,

* M. Capron, „Contabilitatea în perspectivă", Ed. Humanitas, București, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

individualizate ca sistem de referinţă, pentru înregistrarea şi calculul economic în contabilitate. Pentru a fi „acceptat", fiecare principiu trebuie să furnizeze o informaţie obiectivă şi pertinentă şi aceasta în cadrul mijloacelor disponibile de culegere şi de prelucrare a datelor.

Literatura principiilor sau convenţiilor contabile fiind foarte abundentă se ridică problema opţiunii pentru o schemă sau alta. Fiind rezultate din practică, aceste convenţii sau principii se modifică odată cu practica în domeniul contabilităţii şi cu utilizarea lor. Unele principii noi se creează, altele tind a se învechi, iar unele sunt chiar contradictorii. Aceasta reflectă faptul că realitatea economică are multiple aspecte şi că principiile trebuie aplicate în raport cu punctul de acţiune al contabilităţii.

Un interes deosebit prezintă schema de clasificare elaborată de Michel Capron*. Potrivit schemei, principiile sunt grupate în două categorii *principii explicit-redactate* şi *principii implicit – aplicate*.

Exemplu: cele cinci principii explicit-redactate în Codul de comerţ al Franţei sunt: continuitatea exploatării; permanenţa metodelor; prudenţa; independenţa exerciţiilor; noncompensarea. Celelalte principii cum sunt: costurile istorice, entitatea patrimonială, sinceritatea, importanţa relativă, supremaţia realităţii asupra aparenţei şi altele sunt implicit-aplicate.

Directiva a IV-a a C.E.E. formulează următoarele principii: societatea este interesată în a-şi continua activitatea; modalităţile de evaluare nu pot fi modificate de la un exerciţiu la altul; trebuie să se ţină cont de principiul prudenţei în orice situaţie; trebuie ţinut cont de cheltuielile şi veniturile exerciţiului la care se referă conturile fără a lua în considerare data de plată sau de încasare a acestor cheltuieli sau venituri; elementele de la posturile de activ şi de pasiv trebuie evaluate separat; bilanţul de deschidere a unui exercitiu trebuie să corespundă bilanţului de închidere a exerciţiului precedent.

Fiecare regulă şi procedură stabilită prin reglementările şi metodologiile contabile proprii contabilităţii întreprinderii se fundamentează şi dă expresie principiilor şi convenţiilor generale contabile, pe baza cărora se construieşte informaţia contabilă. Prin urmare, totdeauna trebuie să se pornească direct de la un principiu sau o convenţie care să se concretizeze într-o regulă sau o procedură privind maniera de înregistrare, de clasare şi de sintetizare a operaţiilor şi evenimentelor contabile. Aceste principii, reguli şi metode sunt prezentate şi în Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii (emis în baza prevederilor art. 42 din Legea contabilităţii nr. 82/24 decembrie 1991, promulgată prin Decretul nr. 123 din 24 decembrie 1991, şi publicată în Monitorul Oficial nr. 265, partea I din 27 decembrie 1991). Cele şase principii fundamentale explicit formulate sunt:

a) ***Principiul prudenţei***, potrivit căruia în evaluarea activelor şi pasivelor, cheltuielilor şi veniturilor, trebuie să se ţină cont de deprecierile activelor, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activităţii în exerciţiul curent sau anterior. În mod concret, o asemenea regulă impune ca activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar pasivele şi cheltuielile subevaluate. Ca urmare, la data închiderii exerciţiului financiar, sunt delimitate şi înregistrate numai rezultatele realizate efectiv.

* Michel Capron, *„Contabilitatea în perspectivă"*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

Aplicarea principiului prudenței se regăsește în următoarele mecanisme contabile:

a) la închiderea exercițiului se contabilizează datoriile și pierderile probabile și nu se înregistrează activele și profitul probabile;

b) la data închiderii exercițiului pot fi înscrise în bilanț numai profiturile realizate;

c) trebuie ținut cont de toate riscurile previzibile și eventualele pierderi care au luat naștere în cadrul exercițiului sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă aceste riscuri sau pierderi nu sunt cunoscute decât între data închiderii bilanțului și data la care el este întocmit;

d) trebuie să se țină cont de deprecierea activelor, indiferent că exercițiul se soldează cu o pierdere sau un deficit. În consecință, *minusurile* constatate între valoarea de inventar (mai mică) și valoarea de intrare *sunt contabilizate prin amortizare*, în caz de depreciere ireversibilă sau prin constituirea de provizioane, dacă deprecierea este reversibilă. În cazul în care s-au constatat *plusvalori* între valoarea de inventar (mai mare) și valoarea de intrare, *acestea nu sunt contabilizate* – elementele de active menținându-se la valoarea de intrare (costul istoric);

e) trebuie efectuată o analiză foarte importantă a cheltuielilor angajate, în vederea delimitării după caz, în „costul produsului" sau „costurile perioadei". Se precizează că în ultima structură se cuprind toate cheltuielile angajate care nu pot fi nici imobilizate, nici stocate, nici repartizate pe mai multe exerciții, acestea nefiind recunoscute ca active și deci sunt repartizate direct asupra rezultatului exercițiului. Este cazul cheltuielilor generale de administrație, cheltuielilor de distribuție și costurilor de subactivitate.

O asemenea analiză s-a concretizat în adoptarea formulei **costului de producție parțial** în evaluarea bunurilor obținute din producție proprie. Un asemenea cost este compus din costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, cât și din cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricarea produselor. În costul de producție pot fi incluse și dobânzile la creditele bancare contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație, aferente perioadei.

La o analiză mai generală se apreciază că principiul tratează în mod discriminatoriu evaluarea activelor. Potrivit principiului prudenței se contabilizează numai minusurile, calculate ca diferență între valoarea de inventar (actuală) și costul istoric, nu și plusvalorile. Neînregistrarea plusvalorilor generează rezerve latente sau oculte.

Rezervele oculte se pot crea și prin subevaluarea deliberată a activelor sau a veniturilor sau supraevaluarea deliberată a cheltuielilor.

În ceea ce privește evaluarea incertitudinilor în contabilitate, deci constituirea de provizioane pentru riscuri și cheltuieli, așa cum arăta Hendriksen E.S.*, principiul prudentei este „cel mai bine o metodă foarte mediocră, pentru a trata existența incertitudinii în evaluarea activelor, datoriilor și rezultatelor. Cel mai rău, el antrenează o distorsiune completă a cifrelor contabile. Este deosebit de periculos prin efectele sale capricioase. Prin urmare, cifrele contabile, stabilite cu prudență, nu permit o interpretare corectă". Aplicarea principiului generează asimetrii în contabilizarea incertitudinilor, semnificative

* Hendriksen E.S. „*Accounting Theory Homewood*", 1982, pg. 83.

Scanned with OKEN Scanner

în acest sens fiind cele privind: contabilizarea pierderilor și datoriilor probabile și necontabilizarea profiturilor și activelor probabile; contabilizarea micșorării prin depreciere a valorii activelor și necontabilizarea creșterilor de valoare; determinarea rezultatului în funcție de veniturile realizate și a cheltuielilor corespondente, fără luarea în considerare a veniturilor și cheltuielilor stocate; includerea în sfera principiilor a modificării valorii activelor și excluderea modificării valorii pasivelor.

Partizanii acestui principiu apreciază că determinarea profitului este totdeauna aleatoare și în consecință este mai bine a se declara profitul minim – nu atât pentru a reduce sarcinile fiscale, ci pentru a se evita distribuirea de dividende fictive, pentru a atenua, de asemenea, o viziune prea optimistă.

b) **Principiul permanenței metodelor contabile și a evaluării în contabilitate** constă în asigurarea continuității de la un exercițiu la altul, a aplicării metodelor contabilizării și a evaluării adoptate în contabilitate privind măsurarea și analiza activelor, datoriilor și rezultatelor. Pe această cale se asigură integritatea situației patrimoniului și comparabilitatea în timp a informațiilor. Metode și evaluări diferite duc la rezultate diferite.

Așa cum se arată în *Standardul de Contabilitate Internațional nr. 8*, modificarea metodei de contabilitate are loc atunci când noua metodă este impusă de lege sau de o autoritate cu atribuții de normalizare a contabilității, precum și în cazul în care se consideră că această schimbare va oferi o prezentare mai adecvată a bilanțului contabil.

Schimbarea metodelor contabile se divulgă informațional printr-una din procedurile:

a) ajustarea pozițiilor sau posturilor care figurează în bilanțul de deschidere a exercițiului; indicatorii comparativi cu referire la exercițiile anterioare care figurează în situațiile financiare sunt modificați;

b) menționarea ca o poziție separată în Contul de rezultate, ca o componentă, a rezultatului net;

c) informație suplimentară în Anexa la bilanț.

Modificarea evaluării adoptate în contabilitate trebuie contabilizată la nivelul rezultatului activităților curente ale întreprinderii pe seama:

a) exercițiului în care modificarea a avut loc, dacă aceasta nu afectează decât acest exercițiu;

b) exercițiile ulterioare, dacă acestea sunt luate în considerare.

Dacă modificarea într-o evaluare contabilă are o incidență importantă asupra conturilor anuale ale exercițiului reportat sau asupra acelora din exercițiile viitoare, efectul acestei schimbări trebuie menționat și cuantificat.

În situația în care este dificil să se facă distincție netă între o modificare de metodă și modificarea în evaluare este recomandabil să se considere o modificare în evaluare.

În contabilitatea din România normalizatorii au prevăzut că, în cazuri justificate, întreprinderile pot schimba metodele de evaluare utilizate numai cu aprobarea Direcțiilor generale ale finanțelor publice și controlului financiar de stat județene sau a municipiului București, după caz, pe baza prezentării influențelor asupra situației patrimoniale și financiare, precum și asupra rezultatului, inclusiv asupra nivelului impozitului pe profit.

Prevederea de mai sus statuată de *Ordonanța 70/1994* privind impozitul pe profit,

Scanned with OKEN Scanner

republicată cu modificările ulterioare, este imperativă şi restrictivă pentru contabilitate. Principiul permanenţei, prin modul său de formulare, prevede că o modificare de metodă intervine numai în interesul asigurării imaginii fidele, iar acţiunea face obiectul unei menţiuni speciale în anexa la bilanţ cu descrierea efectelor asupra situaţiei patrimoniului, rezultatului, inclusiv cel fiscal.

În situaţia în care modificarea metodei de contabilitate are un impact semnificativ asupra conturilor anuale ale exerciţiului curent, sau exerciţiilor ulterioare, incidenta valorii acestei modificări şi a cauzelor care au determinat schimbarea trebuie menţionate în anexa la bilanţul contabil.

c) **Principiul continuităţii** activităţii presupune că întreprinderea îşi continuă în mod normal activitatea într-un viitor previzibil, fără a intra în starea de lichidare sau de reducere sensibilă a activităţii.

Aplicarea acestui principiu legitimează numeroase practici contabile cum sunt:

a) decuparea vieţii întreprinderii în exerciţii financiare sau contabile în funcţie de care se stabilesc situaţia patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatele obţinute;

b) utilizarea costului istoric şi valorii actuale (de utilitate) în evaluarea activelor şi pasivelor, cheltuielilor şi veniturilor;

c) delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor;

d) separarea activelor în active imobilizate şi active circulante, fiecare structură cu regim diferit de înlocuire;

e) diferenţierea pasivului în pasiv pe termen lung şi pasiv pe termen scurt;

f) sensibilizarea contabilităţii la factorul inflaţionist.

În cazul în care este vorba de **necontinuitate**, conturile sunt prezentate pe baza unei evaluări în valori **lichidative**, nu se mai amortizează activele, nu se mai permanentizează metodele de evaluare şi calculul enonomic etc.

d) **Principiul independenţei exerciţiului, denumit şi principiul specializării exerciţiilor sau delimitării perioadelor:** efectele tranzacţiilor şi alte evenimente sunt luate în calcul din momentul când acestea s-au produs şi nu atunci când intervine plata sau încasarea de lichidităţi sau a echivalentului de lichidităţi. Procedând astfel se dă expresie preeminenţei cauzelor asupra efectelor, se înregistrează mai întâi angajamentele şi apoi executarea lor. Veniturile şi cheltuielile sunt delimitate şi înregistrate sub aspect real (mişcare de bunuri şi servicii) şi nu sub aspect monetar (mişcare monetară).

În *Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii din România*, acest principiu este definit prin prisma delimitării în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii unităţii patrimoniale pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă.

Un asemenea demers conduce la considerarea fiecărui exerciţiu ca un tot independent, separat de exerciţiile anterioare sau cele viitoare, evidenţiind toate cheltuielile şi veniturile şi atribuind doar acele cheltuieli şi venituri care-i sunt proprii.

Consecinţa este legarea (afectarea) veniturilor de exerciţiul în care s-au angajat, respectiv înregistrarea veniturilor în momentul dobândirii lor, iar a cheltuielilor pe măsură ce sunt angajate. Se practică, astfel, **„contabilitatea de angajamente"** sau **„accrual accounting"** bazată pe delimitarea şi înregistrarea veniturilor sub aspect real (mişcare de bunuri şi servicii) şi nu sub aspect monetar (mişcarea banilor).

Scanned with OKEN Scanner

Desigur, opozabil criteriului angajării, pentru delimitarea cheltuielilor şi veniturilor se foloseşte şi criteriul monetar. În mod corespunzător se delimitează **«contabilitatea de trezorerie»** sau **«cash-accounting»**. În acest caz, tranzacţiile sunt separate şi înregistrate în categoria cheltuielilor şi veniturilor numai la decontarea lor la trezorerie. Respectiv, cheltuielile sunt reprezentate în momentul efectuării plăţilor, iar veniturile realizate în momentul încasării rezultatului.

Respectarea principiului independenţei sau specializării exerciţiilor impune aplicarea de diverse **tehnici** cum sunt: *conturile de regularizări: conturile privind cheltuielile de plată şi veniturile de realizat; conturile de stocuri pentru variaţia cumpărărilor stocate şi neconsumate şi pentru stocurile fabricate şi nevândute; amortismentele ca mecanisme de etalare pe o perioadă de viaţă a valorii anumitor bunuri şi de măsurare a consumului acestor bunuri pe anumite exerciţii contabile ca urmare a uzurii; contabilizarea unor evenimente posterioare închiderii exerciţiului, dar anterioare închiderii conturilor, în toate cazurile dacă evenimentele au legătură directă cu situaţia patrimoniului şi/sau rezultatele exerciţiului încheiat; evidenţierea unor evenimente posterioare închiderii conturilor, evenimente care nu au legătură de cauzalitate cu situaţia patrimoniului şi rezultatul exerciţiului încheiat.*

Conform *Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii, „exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate când acesta începe la data înfiinţării, respectiv a înmatriculării...".* Aceeaşi delimitare se regăseşte în *Ordonanţa nr. 70/1994 privind impozitul pe profit*, republicată cu modificările ulterioare, care prevede că anul fiscal al fiecărui contribuabil este anul calendaristic. Dacă un contribuabil se înfiinţează, se reorganizează prin divizare, comasare, fuziune sau se lichidează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul fiscal pentru care contribuabilul a existat.

e) **Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere a unui exerciţiu**, care trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere a exerciţiului precedent.

f) **Principiul necompensării.** Este interzis a se efectua compensarea între posturile de activ şi cele de pasiv, între creanţe şi datorii, între posturile de cheltuieli şi venituri. În felul acesta se asigură transparenţa informaţiei, implicit evaluarea şi înregistrarea separată în contabilitate a elementelor patrimoniale de activ şi pasiv, cheltuieli şi venituri.

Principiul necompensării nu trebuie absolutizat, el este opozabil numai în cazul în care activele şi pasivele, datoriile şi creanţele, cheltuielile şi veniturile constituie structuri separate. O asemenea precizare vizează problematica compensării creanţelor cu datoriile, dacă sunt îndeplinite simultan condiţiile următoare:

a) întreprinderea are capacitate de a insista asupra decontării nete;

b) capacitatea de a insista este dincolo de orice dubiu;

c) întreprinderea nu suportă un grad semnificativ de risc, profitul ataşat uneia dintre ele nu duce la schimbarea de sens contrar a celeilalte.

O precizare concretă în acest sens se găseşte în *Standardul de Contabilitate Internaţional nr. 11* care prevede: „poate să apară ca necesară considerarea ca un ansamblu unic a contractelor încheiate cu acelaşi client sau cu clienţi diferiţi, în măsura în care aceste contracte sunt negociate ca un singur ansamblu sau ele se ataşează unuia şi aceluiaşi proiect".

Scanned with OKEN Scanner

Lista principiilor și regulilor contabile poate fi completată și cu altele, cum sunt cele implicit aplicate. Se au în vedere **principiul autonomiei întreprinderii, principiul stabilității monetare, principiul costului istoric** și **principiul importanței relative.**

Principiul autonomiei întreprinderii pornește de la realitatea că întreprinderea este o entitate patrimonială separată și distinctă de proprietarii săi și de toți cei care i-au furnizat fondurile. În aceste condiții raporturile contabile sunt circumscrise la totalitatea drepturilor și obligațiilor exprimate în bani ale unei entități, ca subiect de drept. Contabilitatea înregistrează totalitatea mișcărilor de valoare ce se produc în sânul unui patrimoniu independent, constituind un ansamblu închis.

Prezența noțiunii de entitate patrimonială exclude luarea în calculul economic – contabil a acelor valori economice care nu generează în plan juridic raporturi de proprietate în cadrul cărora se apropie (dobândesc) și gestionează bunuri. De exemplu patrimoniul exclude bunurile primite prin concesiune, locație de gestiune sau închiriere, chiar dacă ele au participat la obținerea rezultatului ca performanță.

Principiul autonomiei impune patrimoniului să adopte un punct de vedere *„egoist"* și *„partizan"*. Egoist – pentru că entitatea patrimonală se opune tuturor, partizan – întrucât calculele se fac în funcție de interesele persoanei fizice sau juridice în sine.

Ipoteza separării patrimoniilor întreprinderii și proprietarilor nu concordă cu realitatea juridică decât dacă întreprinderea este sub formă de societate de capital sau de persoane. În acest caz, bunurile economice aduse de participanți devin proprietatea societății, constituind un patrimoniu social propriu, independent de acela al asociaților. Asociații nu mai au un drept real asupra patrimoniului, ci eventual un drept de creanță rezultat din calitatea lor de asociați. De asemenea, căpătând personalitate juridică, societatea nu mai acționează prin asociații săi, ci prin reprezentanți legali, denumiți întreprinzători sau administratori. Aceștia îndeplinesc, în nume propriu, toate actele juridice de conducere, administrare și gestionare.

Principiul cuantificării și stabilității monetare. Unitatea monetară este reținută în dublă ipostază ca unitate de cont și ca unitate de cumpărare.

Recursul la monedă ca unitate de cont are în vedere folosirea acesteia ca unitate de măsurare și de înregistrare a fluxurilor și stocurilor patrimoniale. Prin mijlocirea banului, valorile economice se exprimă în preț.

Discutată ca putere de cumpărare, moneda trebuie tratată ca un rezervor de înlocuire în formă naturală a bunurilor ce formează obiectul evaluării.

Etalonul monetar ca unitate de măsură sau de cont are un caracter instabil determinat de variația puterii de cumpărare a monedei și a prețurilor. Pentru a depăși această limită, unitatea monetară este considerată o constantă și nu se procedează decât în mod excepțional la reevaluări. O asemenea convenție este valabilă într-o economie stabilă.

Ipoteza de mai sus este discutabilă în condițiile inflației persistente. Cantitatea de monedă necesară evaluării unui bun crește prin inflație – nu din cauza modificării valorii relative a bunului în raport cu altele, ci din cauza schimbării semnificației etalonului.

În plan teoretic s-au făcut multe eforturi în căutarea unei unități de măsură care să

Scanned with OKEN Scanner

fie realmente stabilă și care să se poată substitui etalonului monetar. Din nefericire nu s-a găsit un asemenea etalon și, în consecință, unitatea de măsură rămâne cea monetară căreia i se atribuie calitatea de stabilitate. De asemenea, în condițiile unei economii hiperinflaționiste, conturile anuale privind situația patrimoniului și rezultatului exercițiului pot fi ajustate cu efectele inflației.

Principiul costului istoric. În teoria și practica de contabilitate două criterii s-au conturat cu privire la evaluarea fluxurilor și stocurilor de patrimoniu: **valoarea de utilitate (utilizare)** și **timpul.**

Primul criteriu consideră că valoarea trebuie să reprezinte *„costul"* sau *„sacrificiul"* consimțit la un moment dat pentru a aduce bunul respectiv în patrimoniu sau ceea ce ar aduce bunul dacă l-am utiliza sau vinde pe piață. La această definiție adăugăm și precizarea că valoarea de utilizare poate fi privită și prin prisma *„pierderii sau sacrificiului"* pe care l-ar suporta o întreprindere dacă ar fi lipsită de bunul respectiv.

Cel de al doilea criteriu, timpul, vizează momentul plasării evaluării în trecut, prezent sau viitor.

Pornind de la cele două criterii, s-au conturat următoarele baze de evaluare: *costul istoric, costul de înlocuire, valoarea de realizare, valoarea actualizată și valoarea de întreprindere.*

Costul istoric, în termeni monetari sau în putere de cumpărare, reprezintă *„sacrificiul"* care a fost consimțit pentru a aduce bunul în patrimoniul întreprinderii, la data sa de intrare.

În mod concret, costul istoric se identifică cu **valoarea contabilă de intrare** a bunurilor și cu **valoarea nominală** a creanțelor și datoriilor. La rândul său, valoarea contabilă poate fi egală, după caz cu:

- ***valoarea de utilizare*** **(utilitate)** pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social sau obținute cu titlu gratuit, estimată în funcție de valoarea de piață, de utilizare, de starea și de amplasamentul lor;
- ***costul de achiziție*** pentru bunurile dobândite cu titlu oneros;
- ***costul de producție*** pentru bunurile produse de unitatea patrimonială.

Valoarea nominală folosită în evaluarea creanțelor sau datoriilor este egală cu suma de lichidități sau echivalențe de lichidități ce se vor încasa sau plăti în schimbul lor.

Costul de înlocuire *(costul curent; de reproducție sau actual)* reprezintă costul pe care întreprinderea îl acceptă pentru a dobândi, la nivelul valorii actuale (prezente), un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării.

Valoarea de realizare *(valoarea netă de vânzare* sau *valoarea actuală la ieșire)* constă în contravaloarea pe care întreprinderea ar primi-o dacă ar vinde, azi, bunul respectiv. Ea poate fi egală cu valoarea brută de realizare, cu valoarea netă – adică valoarea de vânzare minus cheltuielile cu vânzarea – cu valoarea de cedare (cesiune) efectuată în condiții normale sau o valoare de lichidare. Pentru bunurile la care se continuă utilizarea este o valoare minimă, stabilită pornind de la prețul pieței corectat în funcție de starea (gradul de uzură) și locul unde se află bunul.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea actualizată constă în a atribui bunului supus evaluării o valoare corespunzătoare încasărilor nete viitoare pe care utilizarea sa le-ar aduce între momentul prezent şi sfârşitul vieţii acestui bun, adică aducerea la zi a unei valori care devine disponibilă mai târziu. Altfel spus este vorba de valoarea actuală care este determinată cu ajutorul viitorului.

Valoarea de întreprindere este o combinaţie a valorii de înlocuire, valorii actualizate şi valorii de realizare. Ea reprezintă preţul pe care un conducător de întreprindere avizat şi prudent ar consimţi să-l plătească pentru a dobândi bunul sau pierderea maximă (costul de privare sau de penurie) pe care ar accepta-o întreprinderea azi dacă ar fi lipsită de bunul respectiv. De cele mai multe ori, acesta este costul de înlocuire şi se determină, de regulă, prin corelaţie, adică prin stabilirea valorii unui bun echivalent cu cel ce formează obiectul evaluării. Dacă valoarea de realizare şi valoarea actualizată sunt inferioare costului de înlocuire se reţine dintre cele două valori cea mai mică.

Raţionamentul trebuie căutat în aceea că lipsa bunului ar antrena o pierdere mai mică decât costul de înlocuire. Chiar dacă întreprinderea ar deţine suma necesară pentru înlocuire ar utiliza mai bine aceste fonduri neînlocuind bunul deoarece costul de înlocuire ar fi mai mare decât s-ar putea obţine prin vânzarea sau utilizarea bunului.

Nici o bază de evaluare nu are o aplicabilitate generală şi nu este satisfăcătoare în mod absolut şi în consecinţă se ridică o problemă de opţiune în acest sens.

Normele contabile europene şi internaţionale s-au orientat spre **costul istoric,** ca principiu fundamental şi general acceptabil al evaluării.

Opţiunea pentru costul istoric, deşi el poate avea şi alte alternative, se întemeiază pe faptul că este singurul cost consemnat în documentele justificative şi, deci, are un caracter verificabil şi are o determinare obiectivă, fiind validat în cadrul tranzacţiilor de piaţă derulate.

Costul istoric reflectă valoarea reală a elementelor patrimoniale la data intrării lor în întreprindere. Dar, ulterior, orice schimbare semnificativă tinde să facă costul istoric înşelător în scopul luării deciziei şi asigurării capacităţii de finanţare sau a puterii de cumpărare a capitalului propriu. Apare, astfel, efectul de **desincronizare** dintre evaluarea la intrare a elementelor patrimoniale bazate pe costul istoric (cost al trecutului) şi evaluarea la ieşire întemeiată pe valoarea actuală (de regulă valoarea de realizare, ca un preţ al prezentului).

În condiţiile în care curba preţurilor este suitoare efectul de desincronizare determină o creştere fără o bază reală a rezultatului, ca urmare a variaţiei preţurilor între cele două momente ale evaluării intrare-ieşire. Creşterea de rezultat intră în caruselul impozitării şi distribuţiei profitului sub formă de dividende, cu implicaţii indirecte asupra decapitalizării întreprinderii.

Un asemenea efect a impus, pentru evaluarea contabilă, problema găsirii unor mecanisme în măsură să diminueze, dacă se poate până la anulare, distorsiunea proprie principiului costului istoric. Astfel, menţinând costul istoric ca bază de evaluare s-au găsit anumite corective şi alternative. Corectivele s-au materializat sub forma amortizărilor

Scanned with OKEN Scanner

si provizioanelor pentru deprecierea activelor, iar alternativele şi-au găsit expresia în reevaluarea imobilizărilor corporale şi financiare.

Din spectrul corectivelor, în mod conştient, a fost exclusă pentru o abordare ulterioară a problematicii contabilizării variaţiilor de preţuri (*Standardul de Contabilitate Internaţional nr. 15*) retratarea situaţiilor financiare în economiile hiperinflaţioniste (*Standardul de Contabilitate Internaţional nr. 29*).

Corectivele şi alternativele menţionate mai sus nu sunt suficiente pentru a corija limitele costului istoric. Ele nu acoperă întreaga masă a patrimoniului şi „în ciuda corectivelor, valoarea contabilă de la finele exerciţiului a bunurilor deţinute de întreprindere reflectă foarte rar valoarea «reală». Aceasta este valabilă mai ales pentru investiţii. Acestea sunt, în general, subevaluate în contabilitate şi importanţa subevaluării lor depinde de ritmul inflaţiei, de durata lor reală de folosire şi de modul în care este calculată deprecierea lor".

Principiul importanţei relative impune ca situaţiile financiare să evidenţieze toate operaţiile economice şi financiare, precum şi informaţiile a căror importanţă poate afecta evaluările şi deciziile. Exemplu: trecerea în bilanţ la o valoare fixă a acelor elemente reduse ca valoare care sunt în permanenţă reînnoite, iar valoarea lor nu variază semnificativ de la un exerciţiu la altul. Aşa cum se afirmă în contabilitatea americană, un eveniment este considerat important când poate influenţa decizia celor care folosesc situaţiile financiare, iar valoarea informaţiei depăşeşte sensibil costul prelucrării şi transmiterii acesteia.

Importanţa relativă a informaţiei sau pragul de semnificaţie trebuie văzută şi în ipostaza ca principiile ce vizează obiectivele de atins în contabilitate să fie aplicabile fără să rezulte pentru întreprindere proceduri complexe sau costuri excesive.

Setul celor zece principii analizate mai sus se deschide şi pentru altele, cum sunt: intangibilitatea bilanţului de deschidere în raport cu cel de închidere; principiul recunoaşterii realizării venitului în momentul transferului dreptului de proprietate; principiul corespondenţei cheltuielilor la venituri; principiul uniformităţii documentelor contabile de sinteză; principiul obiectivităţii şi verificabilităţii informaţiei contabile; principiul divulgării integrale a informaţiei şi altele.

4. Normalizarea contabilă

Nevoia de armonizare şi uniformitate în contabilitate impune **normalizarea** sa. Pe această cale se formalizează şi materializează obiectivele, principiile, metodele, regulile şi procedurile privind producţia şi utilizarea informaţiei contabile.

Ce înseamnă normalizare contabilă? Răspunsul îl oferă profesorul francez Bernard Colasse în lucrarea „Comptabilité générale", 3-e édition, 1991, Collection Gestion, Economica, Paris: „În majoritatea ţărilor, contabilităţile întreprinderilor sunt astăzi normalizate ceea ce semnifică faptul că acestea se bazează pe o *terminologie şi reguli comune* şi produc *documente de sinteză* ale căror prezentări sunt *identice* de la o întreprindere la alta. Iniţiativa unei astfel de normalizări revine uneori statului sau instanţelor politice internaţionale, alteori însăşi organismelor profesiei contabile".

Scanned with OKEN Scanner

Același autor face distincția între normalizare și reglementare în contabilitate. Normele pot fi obligatorii sau facultative, în schimb reglementările sunt surse de drept contabil care impun un caracter obligatoriu normalizării.

Elementele de mai sus relevă dubla determinare a normalizării, respectiv una conceptuală și alta organizatorică. În mod corespunzător ea acoperă:

a) definirea de norme și principii generale bazate pe o terminologie precisă și identică pentru toți utilizatorii informației contabile;

b) aplicarea lor practică în vederea asigurării comparabilității informațiilor contabile în timp și spațiu.

Interesul normalizării trebuie văzut în nevoia de omogenizare a informațiilor furnizate, analiza în timp și spațiu a informației contabile, precum și asigurarea compatibilităților între microeconomic – mezoeconomic – macroeconomic în ceea ce privește producția și sinteza informației contabile. Totodată prin normalizare se asigură o garanție a terților utilizatori privind coerența și rigoarea cu care a fost ținută contabilitatea.

Două mijloace principale pot fi utilizate pentru a asigura definirea unei normalizări contabile adaptată la nevoile reale ale economiei (atât la nivel macroeconomic cât și microeconomic): **un instrument tehnic** și **o instituție** pentru a o defini, a o pune în lucru și a o adapta.

Instrumentul tehnic folosit în normalizarea contabilă este sistemul contabil de întreprindere. Contabilitatea este marcată de întreprindere, locul în care ea este produsă și ia formă deplină. Deci sistemul contabil de întreprindere este instrumentul ideal al normalizării contabile.

Calitatea de mai sus atribuită sistemului contabil de întreprindere apare din faptul că permite:

- definirea clară și precisă a termenilor, normelor, principiilor generale, regulilor tehnice și documentelor de sinteză;
- adoptarea soluțiilor comparabile în timp și spațiu la mărimea și specificitatea activității întreprinderilor, precum și la dificultăți sau la specificități determinate de evenimente sau situații;
- realizarea ușoară de programe de formare a personalului producător de informație contabilă, dar și a celui utilizator.

Normele, regulile contabile și tot ceea ce se referă la ordonanțarea conturilor se pot formaliza prin:

- ◆ planul contabil general, țări în care normalizarea rezultă dintr-o largă înțelegere între autoritățile publice, instanțele profesionale și grupurile de utilizatori (de exemplu în Franța);
- ◆ principii contabile general admise și planuri de conturi pe sectoare de activitate, țări în care practicile contabile sunt guvernate de legi, regulamente și practici administrative (de exemplu în Germania);
- ◆ norme sau standarde contabile, țări în care profesiunea contabilă reglementează practicile, în colaborare cu mediile de afaceri și cu grupurile de utilizatori.

Doctrinar, în elaborarea normelor contabile s-au conturat două tipuri de școli: cea care preconizează un **demers conceptual** sau **deductiv**, unde principiile sunt deter-

Scanned with OKEN Scanner

minate de un raționament urmând să se regăsească în metodele ce trebuie puse în practică; și cea **pragmatică** sau **inductivă**, care pleacă de la tradiție sau experiențe pentru a determina norme.

Pentru ca normalizarea contabilă să poată realiza obiectivele ce-i sunt destinate este necesar ca elaborarea să fie opera unei instituții eficace în măsură să asigure*:

- sistemul contabil general;
- elaborarea normelor (standardelor) contabile;
- adaptările profesionale necesare;
- aducerea la zi a sistemului sau sistemelor definite;
- trecerea în cont a evoluțiilor naționale și internaționale, a teoriilor contabile și a marilor soluții tehnice.

O asemenea instituție poate fi de esență publică (statală) sau profesională. De exemplu: în Franța ***instituția*** este a statului, fiind denumită „Consiliul Național al Contabilității", în schimb în Marea Britanie ***instituția*** este cea a asociațiilor profesiunii – ASB (Accounting Standards Board). Se poate folosi și **varianta mixtă**, de exemplu în SUA, unde intervenția statală sau publică face obligatorii normele elaborate de organismele profesiei contabile liberale (Comisia Bursieră – „Securities and Exchange Commission" a mandatat un organism privat independent al profesiei contabile: Consiliul de Standarde al Contabilității Financiare – FASB).

Corespunzător celor două categorii de instituții, normele și principiile contabile sunt reglementate pe cale legală (abordare publică) și sub forma unor „principii general admise" ieșite din experiența practică și codificate de specialiștii contabilității în sânul unor asociații bine organizate (abordare de tip pragmatic). Determinativul „general admise" relevă faptul că întreprinderile nu sunt legal obligate de a se conforma acestor reguli, dar ele sunt acceptate sub forma unor „cutume". Întreprinderile sunt aduse în situația de a le aplica printr-o coerciție indirectă care are diferite forme.

În România normalizarea contabilă este de factură publică. Fără a se încheia, ea a fost înfăptuită, până în prezent, de către Ministerul Finanțelor prin Direcția generală de legislație contabilă, asistată de Colegiul Consultativ al Contabilității, format din reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, ai altor ministere interesate în reforma și evolutia contabilității, ai băncilor și fiscalității, Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați, AGER-ului, ai universităților economice și specialiști în cercetarea contabilă.

În prezent, problema care se ridică este cea a organizării unei instituții a normalizării contabile de tipul *„Colegiul Național de Contabilitate"*, organism creat sub responsabilitatea statului și respectând legislația națională. O asemenea instituție de avizare, iar în unele cazuri de elaborare a normelor contabile, va asigura participarea activă a tuturor persoanelor interesate de contabilitate: profesioniști ai contabilității, reprezentanți ai organizațiilor patronale și sindicale, delegați implicați ai administrațiilor sau jurisdicției, cadre didactice de contabilitate și gestiune.

* După *„Sistemul contabil de întreprindere"*, vol. 1, pg. 5, document pregătit și editat sub patronajul direct al Ministerului Economiei, Finanțelor și Bugetului și de către Ordinul Experților Contabili și Contabililor Agreați din Franța.

Scanned with OKEN Scanner

Normalizarea contabilă are loc pe fondul nevoii de universal în contabilitate şi complementul său, armonizare internaţională. O asemenea stare şi dinamică nu înseamnă uniformizare şi unificare, ceea ce este evident în afara problemei. Aşa cum arată Michel Capron „geografia contabilă este reflexul identităţilor naţionale, al sistemelor socio-economice, al efectelor de dominare culturală, al luptelor interne dintr-o ţară. Redactarea şi lecturarea situaţiilor financiare nu se pot realiza fără o cunoaştere a mediului economic, social, cultural şi juridic al ţării în care au fost stabilite. Deci universalul în doctrina contabilă poate fi abordat ca sistem de corelare a semnelor ce se exercită într-un cadru convenţional şi dinainte codificat, ce nu poate fi valabil peste tot, în orice moment".

La nivel european armonizarea se realizează prin Directivele Comunităţii Economice Europene, respectiv *Directiva a IV-a privind conturile sociale, Directiva a VII-a privind conturile consolidate* şi *Directiva a VIII-a care reglementează profesia de contabil.*

În plan internaţional armonizarea se realizează prin standardele contabile internaţionale (elaborate de Comitetul Internaţional de Standarde Contabile – IASC). Aceste standarde reprezintă un ansamblu de principii, reguli şi metode contabile corelate între ele, axate pe o temă principală bine delimitată (costurile istorice, activele imobilizate, situaţiile financiare etc.). În plan funcţional, ele reprezintă instrumente de influenţare a reglementărilor naţionale în domeniul contabilităţii şi practicilor contabile. Spre deosebire de normele contabile naţionale, standardele contabile internaţionale sunt veritabile instrumente de referinţă.

În România, normele contabile şi formalizarea corespunzătoare s-au concretizat în: Legea contabilităţii nr. 82/1991, actualizată şi completată prin Ordonanţa Guvernului nr. 22/1996, aprobată prin Legea nr. 245/1998; Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii; Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilităţii; Planul de conturi general; Normele metodologice de utilizare a conturilor; Normele metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă; Bilanţul contabil şi Normele metodologice pentru elaborarea şi prezentarea bilanţului contabil.

5. Delimitări privind structurile informaţionale

În plan conceptual, sistemul contabil proiectat în cadrul reformei se recomandă prin structurarea şi ierarhizarea masei patrimoniului, ca obiect de evidenţă şi calcul, de o manieră care să răspundă la cele şase interese fundamentale: *gestionar, investiţional, fiscal, juridic, salarial şi informaţional.* Pentru a onora aceste interese, structurile contabile fundamentale de activ şi de pasiv, cheltuieli şi venituri se definesc şi explică simultan prin prisma juridicului, economicului şi financiarului.

Astfel, din punct de vedere **juridic**, *activul,* prin compoziţia sa, trebuie să dezvăluie gruparea bunurilor ca obiecte de drepturi şi obligaţii – în bunuri imobile şi bunuri mobile; din punct de vedere **economic**, gruparea resurselor în funcţie de modul de întrebuinţare în utilizări permanente, utilizări temporare şi utilizări-pierderi; din punct de vedere **financiar**, gruparea valorilor alocate în funcţie de lichiditatea lor în valori imobilizate, valori de exploatare, valori realizabile pe termen scurt, valori disponibile şi valori rezultate sub formă de pierderi.

Respectând în ordine criteriile de mai sus, *pasivul,* prin structura sa, trebuie să

Scanned with OKEN Scanner

evidenţieze, separat, drepturile şi obligaţiile pecuniare, gruparea resurselor în raport de originea lor – în resurse permanente furnizate de proprietar, resurse temporare asigurate de terţi, resurse rezultate sub formă de profit; ierarhizarea surselor de finanţare în funcţie de exigibilitatea lor în capitaluri proprii, datorii pe termen lung, datorii pe termen scurt şi rezultat sub formă de profit.

Pornind de la exigenţele de mai sus, modelul contabil adoptat îşi propune să concilieze cele trei interpretări, oferind o prezentare integrativă a componentelor activului şi pasivului.

Astfel, *activul* este împărţit pe **subdiviziuni,** în raport de natura, modul de utilizare a valorilor, bunurilor, resurselor economice şi lichiditatea lor; structurile care răspund la o asemenea cerinţă sunt cele de **active imobilizate** şi **active circulante.**

■ **Activele imobilizate** cuprind toate valorile economice de investiţie, de folosinţă durabilă, a căror lichiditate se extinde pe o perioadă mai mare de un an.

La rândul lor, aceste active sunt grupate în subdiviziunile:

● ***imobilizări necorporale*** (cheltuieli de stabiliment, cercetare-dezvoltare, concesiuni, brevete şi alte valori similare, fondul comercial);

● ***imobilizări corporale*** (terenuri şi amenajări, mijloace fixe);

● ***imobilizări financiare*** (titluri de participare, titluri imobilizate, depozite şi cauţiuni).

■ **Activele circulante** însumează toate valorile economice de consum şi circulaţie a căror lichiditate este mai mică sau cel mult egală cu un an. Ele se diferenţiază în stocuri şi producţie în curs de execuţie, creanţe (clienţi şi valori asimilate, debitori diverşi etc.), plasamente şi disponibilităţi băneşti (valori mobiliare de plasament, disponibilităţi în conturile de la bancă şi în casierie, valori de încasat etc.).

Pasivul, prin componenţa sa, evidenţiază natura şi modul de finanţare sau de susţinere financiară a activului şi exigibilitatea surselor de finanţare. Astfel, categoria de pasiv corespunzătoare **finanţării proprii** a activului, asigurată de **proprietar**, ca investitor, este denumită **capitaluri proprii.** Ea se regăseşte sub forma ***capitalului social, primelor legate de capital, rezervelor, subvenţiilor pentru investiţii, diferenţelor din reevaluare, provizioanelor reglementate, fondurilor proprii în scop determinat şi rezultatelor.***

Finanţarea străină a activului, asigurată de **terţe persoane**, în raport cu titularul de patrimoniu, se regăseşte în categoria de pasiv denumită **datorii**. În această situaţie se află ***creditele bancare şi de la alte instituţii de credit, împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, datoriile comerciale faţă de furnizori, datoriile fiscale, salariale şi sociale, datoriile către asociaţi din operaţii de capital sau dividende şi alte datorii.***

La cele două structuri se adaugă pasivele sub forma ***provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli.*** Acestea reprezintă fondurile constituite la închiderea exerciţiului pe seama cheltuielilor pentru finanţarea acelor elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioada următoare.

Structurilor de activ şi de pasiv, prezentate mai sus, li se asociază **valorile de regularizare de activ** sub forma cheltuielilor înregistrate în avans, diferenţele de activ

Scanned with OKEN Scanner

din conversia creanţelor şi datoriilor în devize, primele privind rambursarea obligaţiunilor, precum şi **valorile de regularizare pasiv** compuse din veniturile înregistrate în avans, diferenţele de pasiv din conversia creanţelor şi datoriilor în devize.

Pentru modelarea şi contabilizarea activităţilor consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate se utilizează structurile de **cheltuieli** şi **venituri.**

În cadrul actualului sistem de contabilitate, cheltuielile şi veniturile sunt analizate şi înregistrate **într-o viziune dualistă.**

Astfel, în contabilitatea financiară cheltuielile şi veniturile sunt grupate în funcţie **de natura activităţilor** (exploatare, financiară, excepţională), **natura resurselor utilizate** în cazul cheltuielilor (cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri, cheltuieli cu lucrările şi serviciile primite, cheltuieli cu impozitele şi taxele, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu dobânzile şi alte cheltuieli financiare, cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune şi de capital, cheltuieli cu amortizările şi provizioanele) şi în funcţie de **natura rezultatelor** în cazul veniturilor (venituri din vânzări, venituri din producţia stocată, venituri din producţia de imobilizări, alte venituri de exploatare, venituri din dobânzi şi alte venituri financiare, venituri excepţionale din operaţii de gestiune şi de capital, venituri din amortizări şi provizioane).

În contabilitatea internă de gestiune, cheltuielile şi veniturile (deocamdată în modelul românesc numai cheltuielile) sunt grupate în funcţie de destinaţia şi funcţia lor pe feluri de produse, lucrări şi servicii.

Într-o formă sintetică, tabloul structurilor contabile fundamentale, aşa cum sunt delimitate, evidenţiate şi calculate în actualul sistem de contabilitate, se prezintă astfel:

A. STRUCTURI PRIVIND SITUAŢIA PATRIMONIULUI

– SIMPLIFICAT –

ACTIV (Utilizări)	PASIV (Resurse)
0	1
1. ACTIVE IMOBILIZATE	**1. CAPITALURI PROPRII**
1.1. Imobilizări necorporale	1.1. Capital social
1.2. Imobilizări corporale	1.2. Rezerve
1.3. Imobilizări financiare	1.3. Rezultate
2. ACTIVE CIRCULANTE	1.4. Alte capitaluri proprii
2.1. Stocuri şi producţie în curs de execuţie	**2. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI**
2.2. Creanţe	**3. DATORII**
2.3. Plasamente şi disponibilităţi	3.1. Datorii pe termen lung
3. ACTIVE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE	3.2. Datorii pe termen scurt
	4. PASIVE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

Scanned with OKEN Scanner

B. STRUCTURI PRIVIND REZULTATELE

– SIMPLIFICAT –

CHELTUIELI (Utilizări)	VENITURI (Resurse)
1. CHELTUIELI DE EXPLOATARE 1.1. Materii prime şi materiale consumate 1.1.1. *Cumpărări de materii prime şi materiale* 1.1.2. *Variaţia stocurilor cumpărate (– sau +)* 1.2. Costul mărfurilor vândute 1.2.1. *Cheltuieli cu mărfurile* 1.2.2. *Variaţia stocurilor de mărfuri (– sau +)* 1.3. Lucrări şi servicii cumpărate 1.4. Impozite şi taxe 1.5. Cheltuieli cu personalul 1.6. Alte cheltuieli **2. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRI ŞI PROVIZIOANE** **3. CHELTUIELI FINANCIARE** 3.1. Dobânzi 3.2. Alte cheltuieli **4. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE** **5. IMPOZIT PE PROFIT** **6. REZULTATUL EXERCIŢIULUI** (pierderi cu – sau profit cu +)	**1. VENITURI DIN EXPLOATARE** 1.1. Vânzări de produse, lucrări şi servicii 1.2. Vânzări de mărfuri 1.3. Variaţia stocurilor de producţie (– sau +) 1.4. Producţia de imobilizări 1.5. Subvenţii de exploatare 1.6. Alte venituri **2. VENITURI DIN AMORTIZĂRI ŞI PROVIZIOANE** **3. VENITURI FINANCIARE** 3.1. Dobânzi 3.2. Alte venituri **4. VENITURI EXCEPŢIONALE**

1.6. ORGANIZAREA MATERIALĂ ŞI FORMALĂ A CONTABILITĂŢII FINANCIARE

1. Noţiunea, conţinutul, principiile şi factorii organizării contabilităţii financiare

În cunoaşterea, gestiunea şi controlul patrimoniului, a execuţiei bugetului de venituri şi cheltuieli de către fiecare agent economic, a patrimoniului naţional şi a execuţiei

Scanned with OKEN Scanner

bugetului public național un rol deosebit revine contabilității. De aceea, ea trebuie astfel organizată încât să asigure executarea la timp și de calitate a lucrărilor de contabilitate.

Principalul element care se așează la baza organizării contabilității este format dintr-un ansamblu de principii sau convenții ce au în vedere regulile (normele) de întocmire a situațiilor financiare (conturi anuale) prin judecarea acțiunii principiilor respective.

Aceste principii, rod al cercetării științifice americane, după marea criză economică din 1929-1933, au fost preluate de sistemele contabile din Europa continentală, prin Planul Contabil General și Directive ale Comunității Europene.

Datorită gradului de internaționalizare a unor activități, a necesității informării diferiților investitori de pe piețele internaționale, Consiliul Comunității Europene se preocupă de realizarea unei legislații unitare valabilă pentru toate țările membre ale comunității privind: folosirea principiilor generale de contabilitate din America, coordonarea structurii lucrărilor financiar-contabile și a metodelor de evaluare, publicarea lucrărilor de sinteză de către societățile comerciale, elaborarea de scheme obligatorii privind Bilanțul, Anexa la bilanț, Contul de profit și pierderi etc.

În condițiile progresului tehnologic în care lumea adoptă tot mai mult o perspectivă internațională, iar situațiile financiare (bilanțul, anexa) sunt utilizate într-o manieră crescândă în context internațional, a fost creat în anul 1973 Comitetul Internațional de Standarde Contabile (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.)*.

Obiectivele I.A.S.C. sunt:

a) formularea și publicarea, în interesul public, a normelor contabile ce se cer respectate pentru prezentarea situațiilor financiare (bilanțul, contul de profit și pierdere, anexa la bilanț etc.) și de a promova acceptiunea și aplicarea acestor norme pe plan mondial;

b) deschiderea generală la ameliorarea și armonizarea reglementărilor, normelor contabile și procedurilor necesare la prezentarea situațiilor financiare.

Normele contabile internaționale vizează situațiile financiare de sinteză ale tuturor întreprinderilor industriale, comerciale sau de afaceri. Ele au rolul de a realiza apropierea internațională a diferitelor norme contabile naționale; de a ajuta țările care nu au încă norme contabile să adopte norme raționale, de a perfecționa principiile contabilității și a ridica funcția ei socială.

I.A.S.C. elaborează norme (standarde) internaționale de contabilitate sub forma unor *convenții* și a unor *metode*.

* Fondatorii I.A.S.C. au fost organizațiile contabile din Australia, Canada, Franța, Germania, Japonia, Mexic, Țările de Jos, Regatul Unit și Irlanda, Statele Unite ale Americii. În prezent, organizații profesionale din peste 50 de țări sunt membre ale I.A.S.C. Activitățile profesionale internaționale ale organizațiilor contabile sunt coordonate de către Federația Internațională a Contabililor – I.F.A.C., creată în anul 1977, care recunoaște autonomia I.A.S.C. în stabilirea de norme contabile internaționale și publicarea tuturor documentelor cu privire la problemele contabile internaționale.

Scanned with OKEN Scanner

Convențiile contabile de bază care servesc la întocmirea situațiilor financiare (conturi anuale)* sunt:

a) **Continuitatea exploatării (activității).** Aceasta presupune că o întreprindere este în situație normală când este în activitate și continuă funcționare într-un viitor previzibil. Se admite, deci, că întreprinderea nu are intenția și nici obligația de a se pune în stare de lichidare sau de a reduce sensibil activitățile sale.

b) **Permanența metodelor.** Cere ca metodele contabile utilizate să rămână aceleași de la un exercițiu la altul.

c) **Specializarea (independența) exercițiilor.** Potrivit acestei convenții de bază, veniturile și cheltuielile se cer contabilizate pe măsură ce sunt obținute sau angajate (și nu la încasarea sau plata lor) și înregistrate în situațiile financiare ale exercițiului care le privesc.

d) **Prudența.** Întrucât numeroase operațiuni comportă inevitabil incertitudini, se convine ca la întocmirea situațiilor financiare să se facă prevederi, evaluări cu prudență. Prudența nu justifică totuși crearea de rezerve latente sau oculte.

e) **Prioritatea realității asupra formei (aparenței).** Cere ca operațiunile și alte evenimente din viața întreprinderii să fie înregistrate și prezentate în conformitate cu natura lor și realitatea financiară, indiferent de aparența lor juridică. Principiul este specific contabilității americane („substance over form principle"), nefiind acceptat în țările Europei continentale, unde operațiile și evenimentele din viața unei întreprinderi sunt influențate de aspectele juridice.

f) **Importanța relativă.** Această convenție de bază recomandă ca situațiile financiare să releve toate elementele a căror importanță pot afecta evoluțiile sau deciziile. Ele trebuie să conțină informații corecte, precise, complete, care să nu conducă la interpretări și decizii eronate.

Metodele contabile cuprind principiile, convențiile, regulile și procedurile adoptate de manageri pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. La alegerea și aplicarea metodelor contabile, managerii se ghidează în general după cerințele următoarelor principii: prudența, prioritatea realității asupra formei și importanța relativă**.

În normele internaționale și în literatura de specialitate sunt abordate și alte principii de organizare a contabilității, dintre care menționăm:

– *Principiul recunoașterii rezultatelor.* Rezultatul poate fi determinat în diferite puncte ale ciclului afacerilor, și anume: în momentul lansării comenzii de producție

---

* International Accounting Standards Committee, Londra, 41, Kingsway, norme adoptate în noiembrie 1974.

** Convențiile menționate au fost adoptate de I.A.S.C. în anul 1974. De atunci și până în prezent acestea au fost îmbunătățite și dezvoltate. Ele mai sunt cunoscute astăzi sub denumirea de *principii* de organizare a contabilității și de întocmire a conturilor anuale (situațiile financiare).

În lucrarea *Tratat de contabilitate*. Ed. Economică, 1998, vol. I, N. Feleagă și I. Ionașcu, prezintă următoarele **postulate contabile**: entității, continuității exploatării; periodicității; independenței exercițiilor; permanenței (fixității) metodelor; unității monetare, iar ca **principii contabile**: nominalismului monetar; costului istoric; prudenței; „priorității" realității în fața formei; importanței relative; bunei informări; necompensării; intangibilității bilanțului de deschidere; recunoașterii (constatării) veniturilor; conectării cheltuielilor cu veniturile; rezultatului; conformității cu regulile; sincerității; imaginii fidele.

Scanned with OKEN Scanner

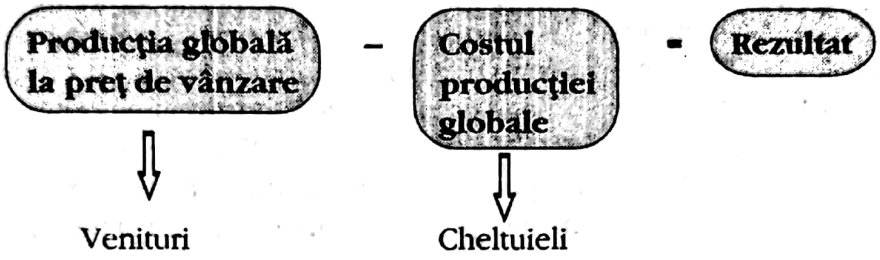
(rezultat previzibil), al cumpărării elementelor destinate fabricației, al stocării produselor finite, al facturării sau al încasării produselor finite etc.

Varianta cea mai răspândită o reprezintă stabilirea rezultatului la vânzare.

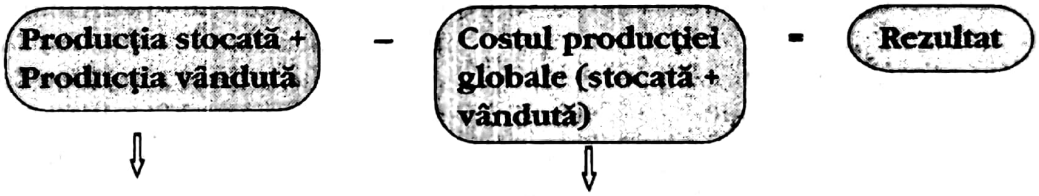
– *Principiul recunoașterii veniturilor*. Venitul este organic legat de termenul de producție: fabricată (finită și neterminată), vândută, încasată – în funcție de care se calculează și rezultatul în Contul de rezultate.

Rezultatul și veniturile se pot calcula în următoarele momente:

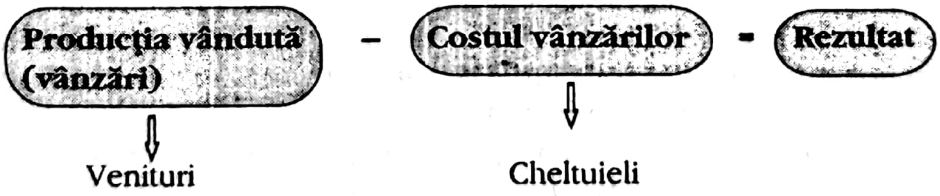
a) în faza de producție:



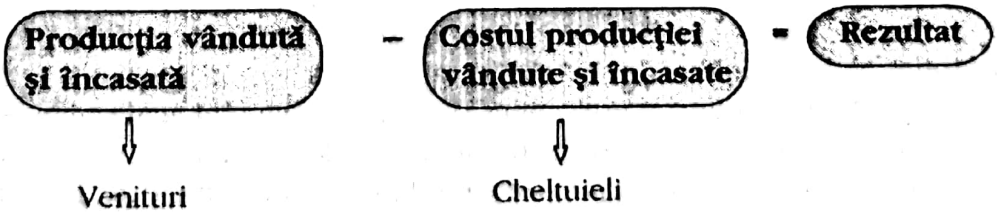
sau



b) în momentul vânzării producției:



c) în momentul încasării producției:



Scanned with OKEN Scanner

● *Principiul conectării cheltuielilor cu veniturile* presupune stabilirea veniturilor unui exercițiu și decontarea cheltuielilor din venituri în vederea terminării rezultatului. Acesta este strâns legat de principiul recunoașterii veniturilor, între venituri și cheltuieli existând o relație directă. Astfel, dacă venitul este determinat în faza de producție (modelul francez și cel românesc), cheltuielile se determină în aceeași fază, iar dacă veniturile se stabilesc în momentul vânzării (modelele anglo-saxone) și cheltuielile sunt aferente costului produselor finite vândute.

● *Principiul justificării faptelor (verificabilitatea)* a operat în sistemul de contabilitate românesc prin funcția contabilității ca instrument de verificare a realității și exactității datelor și ca probă în justiție – funcție care se menține – conturile anuale trebuind certificate de către cenzori.

Trecerea României de la economia centralizată la economia de piață a necesitat și necesită unele măsuri pe plan național privind organizarea și funcționarea contabilității. Astfel, a fost elaborată Legea contabilității, care prevede unitățile ce au obligația să organizeze și să conducă contabilitate proprie, organizarea contabilității patrimoniului, registrele utilizate în contabilitate, reglementări privind bilanțul unităților și pe ansamblul economiei naționale, etc.

De asemenea, Direcția generală a contabilității – în prezent Direcția generală de legislație contabilă și Colegiul Consulativ al Contabilității din cadrul Ministerului Finanțelor au elaborat Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității, Planul de conturi general, Norme metodologice de utilizare a conturilor, Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate, Normele generale privind registrele de contabilitate, Normele metodologice pentru întocmirea și prezentarea bilanțului contabil.

Organizarea contabilității, pe lângă elaborarea normelor generale și unitare de organizare a acesteia, necesită și rezolvarea următoarelor probleme: stabilirea verigilor unde se organizează contabilitatea, organizarea departamentului financiar-contabil pe compartimente și funcții și repartizarea personalului, alegerea formei de contabilitate cea mai corespunzătoare, a metodelor și procedurilor de evidență și evaluare a elementelor patrimoniale, luarea în considerare a principiilor și a factorilor ce o influențează.

La organizarea contabilității financiare este necesar să fie luați în considerare anumiți *factori*, cum sunt: *forma de proprietate, forma juridică de constituire a societăților, profilul și mărimea unității, mijloacele utilizate pentru realizarea funcției financiar-contabile* (documente, planul de conturi etc.).

❒ *Forma de proprietate* (regii autonome, societăți sau companii naționale, societăți comerciale cu capital mixt sau privat) influențează în special contabilitatea constituirii capitalului și a repartizării profitului.

❒ *Forma juridică de constituire a societății comerciale* influențează organizarea contabilității în problemele legate de raporturile societății cu asociații și acționarii, precum și a limitelor răspunderii societăților și a asociaților față de terți.

❒ *Profilul și mărimea unității* au implicații practice în modul de organizare a contabilității. Profilul unei unități este impus de obiectul stabil al activității acesteia în funcție de care aparține unei ramuri sau subramuri de activitate. Întrucât diferitele ramuri sau subramuri se deosebesc prin caracterul procesului tehnologic, felul materiei

Scanned with OKEN Scanner

prime folosite, produsele obținute, profilul influențează în special modul de organizare a colectării și calculației costurilor de producție.

Divizarea în întreprinderi mari, mijlocii și mici este un criteriu internațional asigurând pentru unitățile mici și mijlocii anumite facilități care conduc la un cost mai redus în ținerea contabilității, cum sunt: pot utiliza numai conturile sintetice de gradul I; întocmesc și prezintă bilanțul contabil în sistem simplificat; contabilitatea stocurilor poate fi ținută prin metoda inventarului intermitent; bilanțurile contabile pot fi prezentate fără a fi certificate de persoane autorizate, nefiind obligatorie numirea cenzorilor. În unele țări, întreprinderile mici și mijlocii beneficiază de dobânzi și impozite mai reduse. De asemenea, ținându-se cont de mărimea unității și de volumul operațiilor ce trebuie executate, contabilitatea este organizată sub forma unui serviciu sau birou.

2. *Cadrul general de organizare a contabilității*

La nivelul economiei naționale, coordonarea metodologică a contabilității este efectuată de către Direcția generală de legislație contabilă din cadrul Ministerului Finanțelor și Colegiul Consultativ al Contabilității, format din reprezentanți ai ministerelor Finanțelor, Industriei și Comerțului, Agriculturii și Alimentației, cadre didactice, experți contabili, directori financiar-contabili, reprezentanți ai Curții de Conturi, Bursei, Camerei de Comerț și Industrie etc. Aceste organisme emit, analizează și avizează Regulamentul de aplicare a legii contabilității, Planul de conturi general, modelele registrelor contabile, formularele comune privind activitatea financiară și contabilă, modelele bilanțurilor contabile, precum și normele de utilizare a acestora.

Pentru societățile bancare, acestea se elaborează de către Banca Națională a României și se aprobă de către Ministerul Finanțelor.

Prin Legea contabilității se legiferează că regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste și celelalte persoane juridice și persoane fizice care au calitatea de comerciant au obligația de a ține contabilitatea în partidă dublă și să întocmească bilanț, respectiv dare de seamă contabilă în cazul instituțiilor publice.

Ministerul Finanțelor stabilește categoriile de persoane care pot ține contabilitatea în partidă simplă și care nu întocmesc bilanț contabil, ci numai registrul de încasări și plăți, cum sunt: persoane fizice ce au calitatea de comerciant, asociațiile de locatari, comunele, unitățile de cult, etc.

De regulă, contabilitatea este organizată și ținută în cadrul unităților amintite în compartimente distincte, conduse de către directorul financiar– contabil sau contabilul șef. Ea poate fi organizată și de către persoane fizice care au calitatea de contabil autorizat sau expert contabil.

Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității conform legii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului. Când contabilitatea nu se ține de către persoane autorizate, răspunderea revine patronului.

La nivelul ministerelor, departamentelor și altor organe centrale ale administrației publice, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, și la

Scanned with OKEN Scanner

instituţiile publice cu personalitate juridică din subordinea acestora se organizează şi se conduce contabilitatea veniturilor încasate şi a cheltuielilor efectuate potrivit bugetului aprobat, a fondurilor extrabugetare şi a celor cu destinaţie specială.

În cadrul Ministerului Finanţelor şi a unităţilor subordonate acestuia se organizează contabilitatea trezoreriei finanţelor publice privind execuţia de casă a bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, constituirea şi utilizarea mijloacelor extrabugetare şi a fondurilor cu destinaţie specială, gestiunea datoriei publice interne şi externe şi a altor operaţiuni financiare efectuate în contul organelor administraţiei publice centrale.

3. Organizarea şi conducerea contabilităţii în unităţile patrimoniale

În structura funcţională a unităţilor patrimoniale sunt delimitate funcţiile de bază ale acestora: **funcţia de cercetare-dezvoltare, comercială, financiar-contabilă, de producţie şi de personal.**

Funcţia financiar-contabilă antrenează două genuri de activităţi, şi anume: **activitatea financiară şi activitatea contabilă.**

Cadrul de realizare a acestei importante funcţii este asigurat în structura organizatorică de *direcţia financiar-contabilă*, condusă de către directorul financiar-contabil sau contabilul şef.

Atribuţiile direcţiei financiar-contabile se realizează pentru cele două activităţi specifice în cadrul serviciului financiar şi a serviciului de contabilitate (fig. 3).

Serviciul contabilitate are ca atribuţii: înregistrarea la timp şi corect în contabilitate, în mod cronologic şi sistematic, pe baza documentelor justificative, a tuturor operaţiunilor patrimoniale, inventarierea patrimoniului, întocmirea registrului inventar, controlul asupra operaţiunilor patrimoniale efectuate, întocmirea lucrărilor de sinteză (bilanţ şi anexa la bilanţ, contul de profit şi pierderi, raportul de gestiune), furnizarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor privind patrimoniul şi rezultatele obţinute; evidenţa şi calculaţia costurilor, determinarea şi analiza rentabilităţii pe produse şi lucrări.

În funcţie de mărimea unităţii patrimoniale se adoptă organizarea serviciului contabilitate. O modalitate de organizare este pe cele două circuite ale contabilităţii: biroul contabilităţii financiare şi biroul contabilităţii interne de gestiune, fiecare cu structuri specifice delimitate pentru operaţii şi lucrări omogene şi complementare.

Biroul contabilitate financiară poate fi structurat în mai multe compartimente, cu activităţi omogene delimitate cu responsabilitate şi finalitate:

– *Compartimentul* **Registrul jurnal general, Bilanţ** şi **Contul de profit şi pierdere,** prin care se gestionează principalul registru oficial de contabilitate cronologică şi se asigură întocmirea, verificarea, certificarea, aprobarea şi publicarea documentelor oficiale de sinteză.

– *Compartimentul* **Contabilitatea stocurilor** organizează împreună cu direcţia comercială sistemul de gestiune şi de control al stocurilor, activelor circulante; concepe sistemul informaţional şi stabileşte metodele de evaluare şi de contabilitate analitică a stocurilor; organizează şi conduce contabilitatea sintetică şi participă la controlul prin inventariere a stocurilor, precum şi la evaluarea lor pentru întocmirea bilanţului.

Scanned with OKEN Scanner

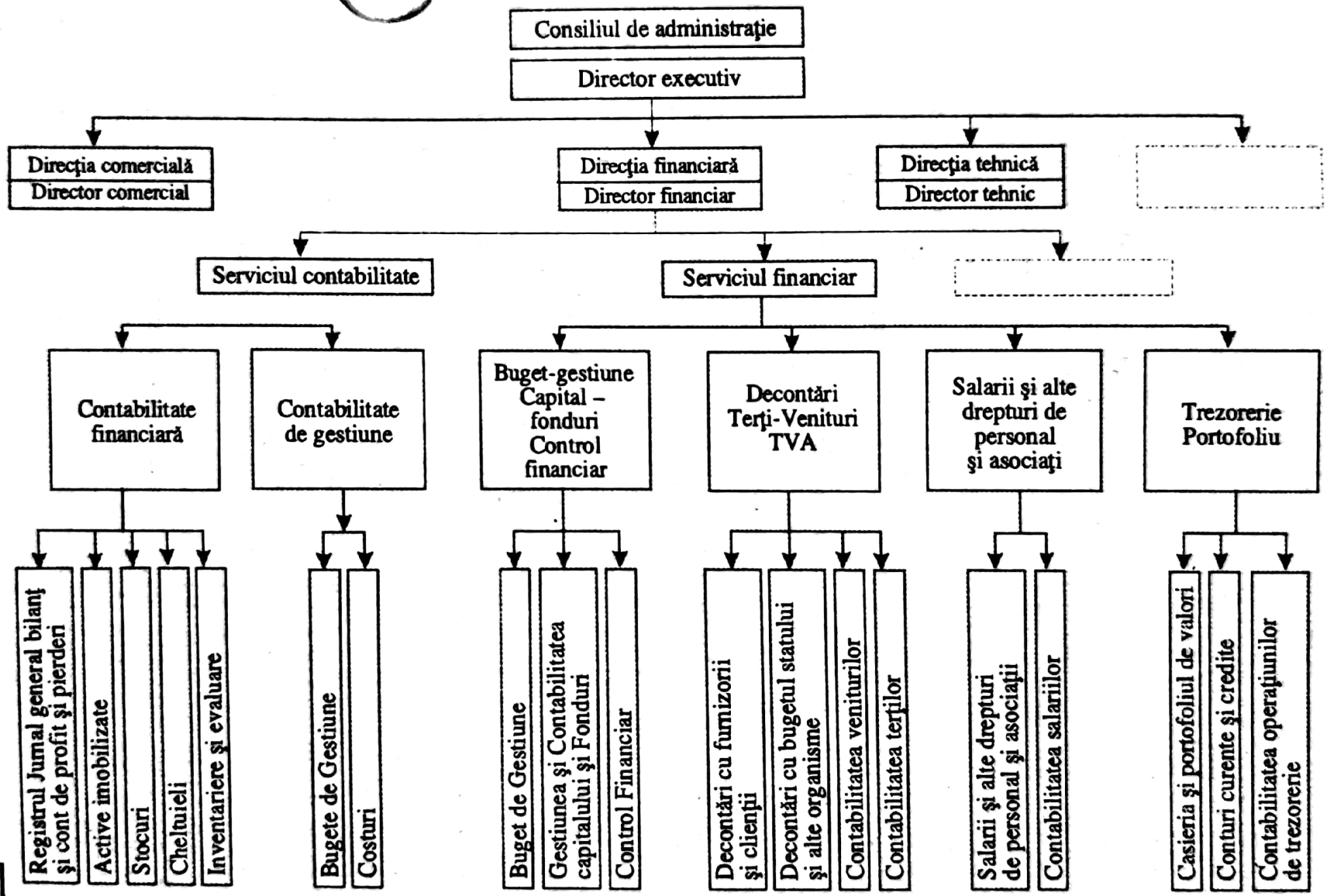


Fig. 3 Structura organizatorică a direcţiei financiare

Scanned with OKEN Scanner

– *Compartimentul* **Contabilitatea cheltuielilor** organizează sistemul informațional al cheltuielilor împreună cu celelalte direcții ale întreprinderii; conduce evidența cheltuielilor pe feluri grupate pe activitățile de bază (exploatare, financiare, excepționale) și asigură corelația cu contabilitatea internă de gestiune; gestionează și participă la întocmirea părții de debit a contului „Profit și pierdere" în colaborare cu compartimentul „Registrul jurnal general".

– *Compartimentul* **Inventarierea și evaluarea patrimoniului** coordonează și realizează, împreună cu celelalte compartimente și servicii, inventarierea gestiunilor și inventarierea generală, precum și evaluarea la sfârșitul exercițiului a tuturor elementelor patrimoniale, în vederea determinării și estimării deprecierilor reversibile pentru calculul și înregistrarea provizioanelor.

Biroul **Contabilitatea internă de gestiune** are în sfera de atribuții elaborarea bugetelor de gestiune pe activități, sectoare, produse, fundamentarea costurilor normate, colectarea și repartizarea cheltuielilor efective pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, produse etc. și calculul costului de producție efectiv al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs. Asigură totodată contabilitatea producției prin evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii constând din produse finite, semifabricate, lucrări executate destinate terților etc., stabilește rentabilitatea pe produse și lucrări și face analize pentru creșterea ei.

Activitatea **Serviciului financiar** are ca obiective: planificarea, urmărirea și evidența mijloacelor financiare ale întreprinderii; asigurarea capitalului și a fondurilor necesare desfășurării unei activități normale; gestiunea veniturilor, calcularea la timp și corectă a drepturilor bănești ale angajaților, efectuarea la timp și în bune condiții cu respectarea dispozițiilor legale a tuturor operațiilor de încasări și plăți; asigurarea încasării debitelor de orice natură etc. Aceste obiective ale serviciului financiar se realizează prin birouri specializate, și anume: *biroul Buget– Finanțare – Control financiar; biroul Gestiunea capitalului – Fonduri; biroul Decontări terți – Venituri, TVA; biroul Salarii și alte drepturi de personal; biroul Trezorerie – Portofoliu.*

În cadrul Serviciului financiar se realizează și evidența contabilă a elementelor legate de capital, fonduri, credite, împrumuturi, decontări cu terții, salariații și cele ce privesc trezoreria.

Funcția financiar-contabilă, în afara activității financiare și a activității de contabilitate, presupune și activitatea de control financiar.

Activitatea de control financiar reprezintă ansamblul proceselor prin care se codifică respectarea normelor legale cu privire la integritatea, utilizarea și păstrarea valorilor materiale și bănești din patrimoniu.

Controlul asupra operațiilor patrimoniale este exercitat de către persoanele care conduc contabilitatea, care exercită controlul financiar preventiv și controlul financiar de gestiune, cenzori sau alte persoane specializate și de către Direcția Generală a Finanțelor Publice.

Scopul exercitării controlului financiar îl reprezintă prevenirea, descoperirea și recuperarea pagubelor materiale și bănești.

Scanned with OKEN Scanner

4. Mijloacele de organizare a contabilităţii financiare („Softul contabilităţii financiare")

4.1. Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii

Acest Regulament a fost emis în baza prevederilor art. 42 din *Legea contabilităţii nr. 82* din 24 decembrie 1991. Prin conţinutul său se delimitează ca o sintagmă a principiilor şi regulilor generale privind organizarea şi conducerea contabilităţii din România. De asemenea Regulamentul oferă tehnici şi soluţii opozabile la nivelul unităţilor patrimoniale pentru realizarea contabilităţii curente a capitalurilor, activelor imobilizate, stocurilor, creanţelor, datoriilor, valorilor de trezorerie, cheltuielilor şi veniturilor, inventarierea patrimoniului şi organizarea contabilităţii interne de gestiune.

Din corpusul de idei, principii, reguli, proceduri şi tehnici proprii *Regulamentului privind aplicarea Legii contabilităţii*, se reţin şi sunt prezentate, în continuare, numai cele privitoare la sfera de acţiune a contabilităţii, competenţele şi răspunderile privind organizarea şi conducerea contabilităţii. Celelalte vor fi analizate cu ocazia prezentării Planului de conturi general şi Normelor metodologice ale contabilităţii.

În Regulament toate entităţile gestionare, care au obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilităţii, sunt denumite **unităţi patrimoniale** şi se identifică cu: **regiile autonome; societăţile comerciale; societăţile agricole; organizaţiile cooperaţiei meşteşugăreşti; organizaţiile cooperaţiei de consum şi de credit; Banca Naţională a României şi societăţile bancare; instituţiile publice de subordonare centrală sau locală; unităţile de asigurări sociale,** altele decât cele de stat; **asociaţiile; fundaţiile; sindicatele; unităţile de cult şi alte organizaţii obşteşti,** precum şi celelalte **persoane care au dobândit personalitate juridică potrivit legii.**

De asemenea, **sunt obligate** să conducă contabilitate şi persoanele fizice cu activitate comercială care sunt înmatriculate la Oficiul Registrului Comerţului, potrivit legii. În baza art. 46 din lege, prevederile acesteia se aplică adaptat „**sucursalelor şi altor subunităţi fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, ce aparţin unor persoane juridice sau fizice cu sediul sau domiciliul în România, cât şi sucursalelor şi altor subunităţi fără personalitate juridică cu sediul în România, ce aparţin unor persoane fizice sau juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate**".

Toate categoriile de unităţi patrimoniale delimitate ca sferă de acţiune a contabilităţii sunt obligate:

- ❒ să întocmească documente justificative pentru orice operaţie care modifică masa patrimoniului;
- ❒ să înregistreze, cronologic şi sistematic, operaţiile patrimoniale în cadrul registrelor contabile;
- ❒ să inventarieze patrimoniul;
- ❒ să întocmească bilanţul contabil;
- ❒ să asigure controlul asupra operaţiilor patrimoniale efectuate;

Scanned with OKEN Scanner

- să furnizeze, să publice şi să păstreze informaţiile financiare pertinente şi fiabile cu privire la situaţia patrimoniului şi rezultatelor obţinute de unitate.

În aplicarea prevederilor Legii contabilităţii, Regulamentul grupează unităţile cu activităţi economice (agenţi economici) în mici sau mijlocii şi mari.

Sunt considerate unităţi patrimoniale mici sau mijlocii toate unităţile patrimoniale care îndeplinesc criteriile prevăzute de lege. Potrivit prevederilor *Hotărârii Guvernului nr. 156/1999 privind actualizarea condiţiilor de încadrare a întreprinderilor în mici şi mijlocii*, în categoria unităţilor mici şi mijlocii sunt încadrate toate unităţile patrimoniale care îndeplinesc, cumulativ, două condiţii: numărul de angajaţi să nu depăşească cifra de 49 – pentru cele mici şi de 50-250, exclusiv, – pentru întreprinderile mijlocii; cifra de afaceri anuală să fie cuprinsă între 20 milioane şi 100 miliarde lei. Toate unităţile care nu se încadrează în criteriile prevăzute de lege sunt considerate unităţi mari.

În raport cu gruparea unităţilor patrimoniale în cele două categorii, modelul actualului sistem contabil se diferenţiază în **varianta simplificată**, opozabilă unităţilor mici sau mijlocii, şi **varianta de bază**, proprie întreprinderilor mari.

Varianta simplificată a modelului se întemeiază pe conturile sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre, pe întocmirea bilanţului contabil în sistem simplificat, pe utilizarea metodei inventarului intermitent pentru evidenţa stocurilor şi producţiei în curs de execuţie; de asemenea, bilanţurile contabile ale unităţilor care nu sunt prevăzute să aibă cenzori sunt supuse verificării şi certificării, în anumite condiţii, de către experţi contabili sau contabili autorizaţi.

Varianta de bază a modelului se întemeiază pe conturile sintetice de gradul I şi II, simbolizate cu trei şi, respectiv, patru cifre, pe întocmirea bilanţului contabil în sistem de bază, pe folosirea celor două metode – inventarul permanent şi inventarul intermitent – pentru evidenţa stocurilor şi producţiei în curs de execuţie; bilanţurile contabile sunt supuse verificării şi certificării.

4.2. Principiile şi regulile evaluării patrimoniului

Evaluarea elementelor patrimoniale sau exprimarea lor valorică, în etalon bănesc, are importanţă deosebită pentru organizarea şi conducerea contabilităţii, contribuind în mod decisiv la respectarea unor principii de bază ale acesteia, dintre care se amintesc: principiul prudenţei, principiul costului istoric, principiul permanenţei metodelor, principiul continuităţii ş.a. De altfel, între evaluare şi principiile amintite există o intercondiţionare reciprocă.

În raport de natura elementelor patrimoniale, sensul mişcărilor intervenite în masa patrimoniului şi momentul când se face evaluarea se delimitează următoarele **reguli şi forme de evaluare:** evaluarea la intrare, evaluarea la inventar, evaluarea la bilanţ şi evaluarea la ieşire.

◆ **Evaluarea la intrare** se întemeiază pe costul istoric calculat pe baza documentelor justificative, care capătă statutul de **valoare contabilă de intrare** sau **valoare la prima înregistrare.**

În mod concret, valoarea contabilă de intrare se identifică cu:

Scanned with OKEN Scanner

a) valoarea de utilitate pentru bunurile **intrate** prin aport în natură, **obținute cu titlu gratuit** sau prin **donație**. Ea se stabilește în funcție de prețul pieței, utilitatea bunului pentru întreprindere, starea și amplasarea sa;

b) costul de achiziție pentru bunurile procurate cu titlu oneros (contra plată). Costul de achiziție se stabilește prin însumarea următoarelor elemente: prețul de cumpărare convenit între vânzător și cumpărător; taxele fiscale nerecuperabile, atunci când este cazul; cheltuielile de transport– aprovizionare; alte cheltuieli accesorii legate de operațiunea de achiziționare și efectuate până la prima punere în stare de utilizare a bunului respectiv sau până la intrarea lui în depozit, cum este cazul cheltuielilor de instalare și montaj, comisioane și onorarii ș.a.

De la regula de mai sus fac excepție anumite elemente patrimoniale al căror cost de achiziție este egal cu prețul de cumpărare sau prețul negociat cu furnizorul, cheltuielile fiscale și accesorii fiind excluse și înscrise direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului. Dintre elementele patrimoniale în cauză se reține titlurile de valoare, respectiv: de participare, imobilizate, mobiliare și de plasament.

Totodată, se reține că evaluarea creanțelor și datoriilor se face la valoarea lor **nominală**, egală cu suma sau echivalentul de lichidități ce se va încasa sau plăti în schimbul lor. Pentru bunurile care se decontează în monedă străină, valoarea de intrare în lei se stabilește în funcție de cursul zilei când s-a efectuat plata;

c) valoarea sau costul de producție pentru bunurile produse în cadrul aceleiași unități patrimoniale. Costul de producție se determină prin cumularea următoarelor elemente: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate; celelalte cheltuieli directe de producție (salariile angajaților direct productivi, CAS-ul aferent acestor salarii ș.a.); cota proporțională din cheltuielile indirecte, rațional repartizate și implicit în măsura în care sunt legate de fabricarea bunului.

În legătură cu valoarea de intrare sau contabilă se reține câteva aspecte de detaliu referitoare la unele categorii importante de elemente patrimoniale.

Evaluarea terenurilor la costul de achiziție sau de aport se face la valoarea care se stabilește potrivit legii, avându-se în vedere clasele de fertilitate, suprafața și amplasarea și alte criterii.

Valoarea de intrare în patrimoniu a mijloacelor fixe se stabilește după cum urmează:

- la costul de achiziție pentru ceea ce se procură cu titlu oneros (contra cost);
- la costul de producție pentru mijloacele fixe obținute din producția proprie;
- la valoarea actuală, estimată în funcție de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, atunci când sunt obținute cu titlu gratuit;
- la valoarea de aport sau de utilitate acceptată de părți pentru intrările în patrimoniu prin asocieri, fuziuni ș.a.

Valoarea de intrare în patrimoniu pentru bunurile materiale de natură stocabilă, inclusiv animale și păsări, se determină în funcție de costul de achiziție sau costul de producție, după cum sunt procurate – cu titlu oneros sau obținute în cadrul aceleiași unități patrimoniale.

Scanned with OKEN Scanner

◆ **Evaluarea de la data sau cu prilejul inventarierii anuale**, făcută înainte de închiderea conturilor, se întemeiază pe valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, fiind denumită **valoare de inventar.** Această valoare se stabileşte în funcţie de utilitatea bunului în unitate şi preţul pieţei. Pentru creanţe şi datorii se ia în calcul valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

Valoarea de utilitate a creanţelor şi datoriilor se stabileşte în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată, stabilită în funcţie de termenii clauzelor din contract (dobânzi sau disconturi).

Necesitatea evaluării elementelor patrimoniale la valoarea de inventar porneşte de la realitatea potrivit căreia valoarea de intrare, bazată pe costul de origine, are numai o valoare istorică. Orice schimbare semnificativă după intrare în valoarea reală a bunurilor tinde să facă costul de origine înşelător în luarea deciziei.

◆ **Evaluarea la bilanţ (la încheierea exerciţiului)** asigură aplicarea efectivă a principiului prudenţei şi se întemeiază pe **valoarea netă contabilă** calculată pe baza valorii contabile de intrare diminuată cu amortizările şi provizioanele pentru deprecieri.

Valoarea de inventar se compară cu valoarea contabilă sau de intrare şi se reţine pentru evaluare, pe de o parte, valoarea **cea mai mică în cazul activelor** şi pe de altă parte valoarea **cea mai mare pentru pasive.**

Ca urmare a comparării sau confruntării valorilor de inventar cu cele contabile rezultă diferenţe în plus sau în minus.

Aşa cum se prevede în Regulamentul contabil, practica având un caracter internaţional, pentru elementele de **activ** diferenţele constatate în *plus* între valoarea de inventar şi valoarea contabilă (valoarea de inventar mai mare) *nu se înregistrează* în contabilitate, acestea menţinându-se la valoarea lor de intrare. Diferenţele constatate în *minus* între valoarea de inventar şi valoarea contabilă (valoarea de inventar mai mică) *se înregistrează* prin includerea în cheltuieli şi creşterea *amortizărilor*, în cazul activelor amortizabile (deprecierea acestora fiind ireversibilă) şi constituirea de *provizioane* pentru deprecieri, în cazul activelor neamortizabile (unde deprecierea este reversibilă). Elementele patrimoniale de activ rămân mai departe înregistrate în contabilitate la valoarea lor contabilă sau de intrare.

Pentru elementele de **pasiv** diferenţele constatate în *minus* între valoarea de inventar şi valoarea contabilă (valoare de inventar mai mică) *nu se înregistrează* în contabilitate, aceste elemente se menţin la valoarea lor de intrare sau contabilă. Diferenţele constatate în *plus* (valoare de inventar mai mare) – deocamdată solutia este numai teoretică nu şi practică – se înregistrează în contabilitate pe seama *cheltuielilor* prin constituirea de *provizioane* pentru creşteri ireversibile privind valoarea pasivelor, valoarea acestor elemente menţinându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

Pentru aplicarea actualului sistem de contabilitate trebuie reţinută şi prevederea potrivit căreia „metodele de evaluare adoptate de unitatea patrimonială trebuie să fie aceleaşi în tot cursul exerciţiului, precum şi de la un exerciţiu la altul. În cazuri justificate, unitatea patrimonială poate schimba metodele de evaluare, făcând în acest sens menţiuni în anexa la bilanţ, inclusiv influenţa asupra situaţiei patrimoniale şi financiare, precum şi asupra rezultatului exerciţiului".

Scanned with OKEN Scanner

◆ **Evaluarea la data ieşirii din patrimoniu** (prin vânzare, distrugere, lipsă în gestiune ş.a.) sau cu prilejul eliberării în consum a bunurilor se face la valoarea lor de intrare, însă metoda folosită poate influenţa în mai mică sau mai mare măsură rata rentabilităţii, aşa cum se prezintă în continuare.

Pentru stocuri, plasamente şi instrumente de trezorerie evaluarea se poate face prin folosirea uneia din metodele: **metoda costului mediu ponderat (C.M.P.); metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO); metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO).**

- **Costul mediu ponderat (C.M.P.)** se calculează după fiecare intrare sau numai lunar prin raportarea valorii totale a stocului iniţial cumulată cu valoarea intrărilor la cantitatea existentă în stocul iniţial cumulată cu cantitatea sau cantităţile intrate, după caz.
- **Metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO)** constă în aceea că bunurile care ies din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al primei intrări (primul lot). Pe măsura epuizării primului lot, bunurile care ies din gestiune se evaluează la preţul de achiziţie (sau de producţie) al lotului următor, în ordine cronologică.
- **Metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO)** constă în aceea că bunurile care se eliberează (ies) din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări (ultimul lot intrat în gestiune). Pe măsura epuizării ultimului lot, bunurile ce se eliberează din gestiune se evaluează la preţul de achiziţie (sau de producţie) al penultimului lot aprovizionat, deci în ordinea inversă a intrărilor în gestiune.
- Bunurile stocabile (materii prime, produse, mărfuri ş.a.) se pot evalua şi la **preţuri standard (prestabilite)** denumite preţuri de înregistrare şi determinate în funcţie de preţurile medii ale grupelor sau categoriilor de bunuri în cauză.

Diferenţele între preţurile standard şi cele de achiziţie sau producţie, după caz, se contabilizează distinct şi, ulterior, se repartizează în cote proporţionale asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune şi asupra valorii stocurilor pe bază de **coeficient de repartizare.** Acest coeficient se determină prin raportarea soldului iniţial al **diferenţelor de preţ** cumulat cu diferenţele aferente intrărilor din cursul perioadei la soldul iniţial al stocului stabilit la preţul de înregistrare, cumulat cu valoarea intrărilor din cursul perioadei (de regulă lunar), de asemenea, la preţul de înregistrare.

Coeficientul de repartizare care se obţine se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune şi evaluate la preţul de înregistrare, obţinându-se suma absolută a diferenţelor ce se repartizează şi care se înregistrează în contul sau conturile în care au fost evidenţiate bunurile ieşite.

Coeficienţii de repartizare se pot calcula la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, pe grupe sau categorii de stocuri, iar soldurile finale ale conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri stabilite la preţurile de înregistrare, obţinându-se valoarea stocurilor la costurile de achiziţie sau de producţie, după caz.

În cazul folosirii metodei preţurilor standard (prestabilite) este necesară actualizarea periodică a acestor preţuri, şi de regulă cel puţin o dată pe an, datorită modificărilor care pot să survină în ceea ce priveşte preţurile de achiziţie sau de producţie, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Utilizarea oricărei metode de evaluare a bunurilor la ieșirea din patrimoniu trebuie să respecte principiul permanenței metodelor, în sensul că trecerea de la o metodă la alta nu se poate efectua în interiorul exercițiului financiar deoarece s-ar denatura indicatorii de analiză de la sfârșitul exercițiului, fiind justificată menținerea aceleiași metode în mai multe exerciții consecutive.

În legătură cu cele patru metode de evaluare a bunurilor la ieșirea din patrimoniu se pot reține următoarele aspecte:

- utilizarea metodei standard, în condițiile fluctuației mari a prețurilor, nu este avantajoasă pentru unitate deoarece estimarea prețului de înregistrare pe durata unui exercițiu financiar are un grad mare de probabilitate, iar marja diferențelor de preț față de costul efectiv este de asemenea mare;
- utilizarea metodei FIFO, în condițiile creșterii costurilor efective de achiziție, conduce la înregistrarea unor costuri minime și la obținerea unui profit maxim, însă valoarea stocului care rămâne disponibil pentru exercițiul următor este stabilită la prețul cel mai mare;
- folosirea metodei LIFO, de asemenea, în condițiile creșterii costurilor efective de achiziție are efecte inverse, determină costuri de producție maxime și profit minim, iar stocul care rămâne disponibil pentru exercițiul următor este evaluat la prețul cel mai mic, ceea ce asigură existența unor rezerve interne pentru unitatea patrimonială;
- prin utilizarea metodei costului mediu ponderat se realizează un echilibru între valorile de intrare și cele de ieșire, precum și pentru ceea ce rămâne disponibil în stoc la sfârșitul exercițiului.

În ceea ce privește evaluarea se reține și faptul că activele și pasivele unității patrimoniale, pe baza unor dispoziții legale exprese, se pot reevalua – ceea ce determină modificarea valorii de intrare a elementelor patrimoniale în cauză. Valoarea actuală, stabilită în urma reevaluării, va deveni valoarea de intrare sau contabilă iar diferențele care se determină se înregistrează distinct în contabilitate, soluționându-se sau regularizându-se ulterior, pe măsura amortizării sau realizării activelor reevaluate, prin influențarea rezervelor sau capitalului social, în funcție de prevederile legale.

De regulă, constituie obiect al reevaluării imobilizările materiale și financiare. Plusvaloarea care rezultă din reevaluare este delimitată ca o structură distinctă a capitalurilor proprii, fiind denumită *„Diferențe din reevaluare"* care se transferă la rezerve sau capital social, potrivit legii, pe măsura amortizării sau realizării activelor reevaluate.

Potrivit art. 33 din *Directiva a IV-a a C.E.E.* statele membre pot autoriza și alte metode de evaluare decât costul istoric, cum sunt:

a) evaluarea pe baza valorii de înlocuire a imobilizărilor corporale a căror utilizare este limitată în timp, precum și a stocurilor; aceasta exprimă consumurile de fonduri care trebuie efectuate la data evaluării pentru a cumpăra sau a obține un bun identic sau echivalent;

b) evaluarea pozițiilor aferente conturilor anuale, inclusiv patrimoniul net, pe baza unor metode diferite de acelea prevăzute la lit. a), menite să țină seama de inflație;

c) reevaluarea imobilizărilor corporale și financiare.

Scanned with OKEN Scanner

În contextul aceloraşi norme se înscriu şi măsurile fiscale distincte, prevăzute de legislator, de tipul: amortismente degresive; provizioane pentru creşterea preţurilor sau pentru fluctuaţia cursurilor; impozitarea de plusvalori pe termen lung la un curs redus, aplicarea metodelor LIFO şi NIFO în evaluarea stocurilor etc.

Subliniem că cele două categorii de metode prezentate mai sus nu-şi pot aroga calitatea de **contabilitate de (pentru) inflaţie.** Aşa cum bine se apreciază în literatura de specialitate, se poate vorbi de o contabilitate de (pentru) inflaţie numai atunci când conturile anuale – bilanţul situaţiei patrimoniului şi contul de rezultate – sunt în mod legal şi în permanenţă retratate pentru a ţine cont de inflaţie.

Pentru retratarea conturilor s-a elaborat *„Standardul de Contabilitate Internaţional nr. 29"*. Aşa cum se precizează în cadrul standardului, textul său se aplică pentru situaţiile financiar-contabile stabilite cu titlu principal, inclusiv conturile consolidate, de orice întreprindere care prezintă conturile în moneda unei economii hiperinflaţioniste. Într-o asemenea economie, conturile anuale – bilanţul şi contul de rezultat – care se întocmesc fie pe baza costului istoric, fie pe baza costului actual, cum prevede standardul amintit, potrivit standardelor contabile internaţionale (multe întreprinderi pot prezenta cu titlu principal situaţii financiare întemeiate pe convenţia costului actual, care are în vedere efectele modificărilor preţurilor specifice ale activelor deţinute) nu sunt utile decât dacă sunt exprimate în unitatea de măsură în vigoare la data bilanţului. Rezultă că o asemenea apreciere vizează situaţiile financiare publicate cu titlu principal. Formalizarea informaţiei contabile sub formă de supliment la situaţiile financiare neretratate (analizate şi interpretate) nu este, deci, autorizată. Totodată prezentarea situaţiilor financiare înainte de a fi retratate este de evitat.

Retratarea conturilor anuale impune aplicarea simultană a unor proceduri delimitate prin două metode: **retratarea situaţiilor financiare întocmite conform convenţiei costului istoric şi retratarea situaţiilor financiare stabilite conform convenţiei costului actual.** În contabilitatea SUA, cele două metode figurează sub titulatura de contabilitate suplimentară faţă de contabilitatea costurilor istorice, fiind denumită **contabilitatea dolarului constant** şi **contabilitatea costurilor anuale.**

4.3. Planul de conturi general

În cadrul actualului sistem de contabilitate, **Planul de conturi general** reprezintă sintaxa întregului mecanism de reprezentare şi calcul al situaţiilor patrimoniului şi a rezultatului obţinut. Fiecare cont, dimensionat în cadrul planului „se delimitează ca o pistă pe care aleargă datele în vederea constituirii indicatorilor economici şi financiari necesari în gestiune şi comunicare".*

Planul de conturi general utilizat pentru înregistrarea în contabilitate a operaţiilor economice şi financiaare are la bază normele şi uzanţele parcticate în ţările cu economie de piaţă, cum sunt cele prevăzute de Directivele a IV-a referitoare la conturile anuale ale anumitor tipuri de societăţi şi a VII-a privind conturile consolidate ale Consiliului Comunităţii Europene, normele recomandate de Comitetul Internaţional de Standardizare a Contabilităţii. În acest mod, Planul de conturi general se aliniază la planurile

* Mihai Ristea şi colaboratorii: „Contabilitatea întreprinderii", vol. I, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1997.

Scanned with OKEN Scanner

de conturi folosite de majoritatea țărilor membre ale Consiliului Comunității Europene, cu unele adaptări specifice etapei de tranziție la economia de piață.

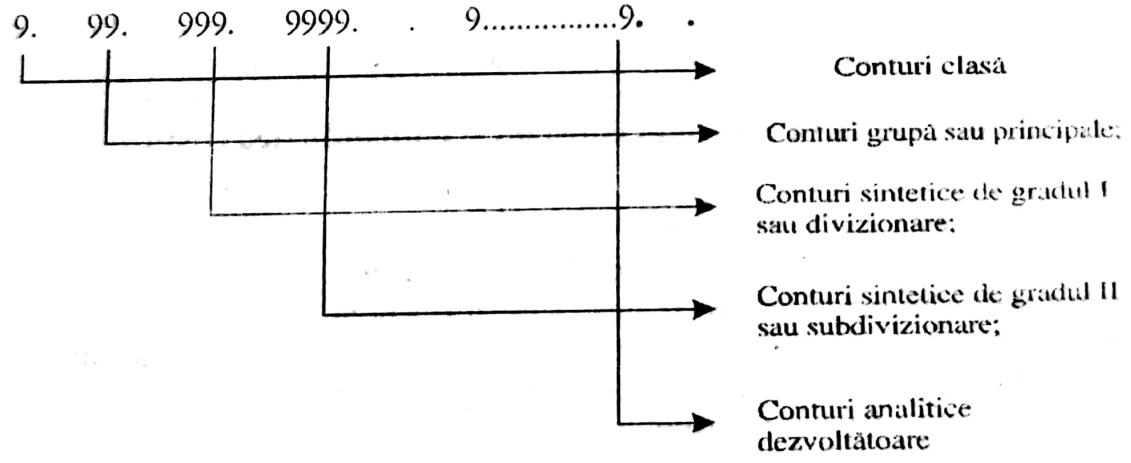
Acesta este conceput pe *sistemul zecimal* și pentru organizarea *contabilității în dublu circuit*, fiind de inspirație franceză. El cuprinde zece clase de conturi simbolizate de la 1 la 9, care au următorul conținut: Clasa 1: Conturi de capitaluri; Clasa 2: Conturi de active imobilizate; Clasa 3: Conturi de stocuri și producție în curs de execuție; Clasa 4: Conturi de terți; Clasa 5: Conturi de trezorerie; Clasa 6: Conturi de cheltuieli; Clasa 7: Conturi de venituri; Clasa 8: Conturi speciale; Clasa 9: Conturi interne de gestiune.

Conturile sunt împărțite în minimum zece clase, simbolizate de la 1-9, clasele sunt divizate, la rândul lor, în maximum 10 grupe sau conturi principale; grupele cuprind maximum 10 conturi sintetice de gradul I sau divizionare, iar fiecare cont divizionar se diferențiază în maximum 10 conturi sintetice de gradul II, denumite și subconturi sau subdivizionare.

Schema continuă după aceleași criterii pentru conturile analitice.

În felul acesta, conturile care fac parte din aceeași clasă sunt recunoscute după cifra inițială, grupele sunt identificate prin cifra a doua a simbolului, conturile sintetice de gradul I după a treia cifră, iar cele de gradul II în raport de a patra cifră. **Exemplu: clasa 2 „Conturi de active imobilizate", grupa 21 „Imobilizări corporale"**, contul sintetic de gradul I – **212 „Mijloace fixe"**, contul sintetic de gradul II – **2123 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare".**

Sinoptic schema de simbolizare a conturilor opozabile contabilității financiare (clasele 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 și 8) se prezintă astfel:



Conturi maximale standardizate

Conturi analitice diferențiate în funcție de natura elementului patrimonial și specificul întreprinderii

Scanned with OKEN Scanner

Dacă în cadrul unei grupe, conturile sintetice de gradul I încadrate nu sunt de aceeași funcție, activ sau pasiv, separarea se face prin ultima cifră a simbolului. Astfel, prin cifrele **1-8** sunt codificate conturile-regulă, iar prin cifra **9**, conturile-excepție. **Exemplu:** în grupa **40 „Furnizori și conturi asimilate"** toate conturile cu funcție de pasiv sunt simbolizate de la **401** la **408**, iar contul cu funcție de activ **409 „Furnizori debitori"** cu ultima cifră **9**.

Conturile din clasele **6 „Conturi de cheltuieli" și 7 „Conturi de venituri"** sunt astfel simbolizate încât prin structura codului să se asigure o corelație de obiect privind natura resurselor utilizate și rezultatele obținute. **Exemplu:** între conturile **672 „Cheltuieli privind operațiile de capital" și 772 „Venituri din operații de capital"** ultimele două cifre sunt congruente; sau între conturile **666 „Cheltuieli privind dobânzile" și 766 „Venituri din dobânzi".**

Aceleași criterii s-au avut în vedere, la simbolizarea conturilor de împrumuturi și dobânzi din clasa **1**; conturilor de imobilizări și conturilor de amortizări și provizioane din clasa **2**; conturilor de stocuri și conturilor de provizioane din clasa **3**; conturilor de creanțe și conturilor de datorii din clasa **4**; conturilor de stocuri de materiale și mărfuri din clasa **3** și conturilor din grupa **60 „Cheltuieli cu materiile prime, materialele și mărfurile".**

Cifrele din simbolul (codul) fiecărui cont transmit un mesaj semantic, prin care se citesc caracteristicile de conținut și funcționale ale acestora. Astfel prima cifră, corespunzătoare *clasei*, indică categoria elementelor ce fac obiectul contabilității; cifra a doua (de la 0 la 8) corespunzătoare *grupei* semnifică *natura economică* a elementelor de activ, respectiv *natura juridică* a elementelor de pasiv pentru conturile de bilanț, precum și natura cheltuielilor și veniturilor la conturile generatoare de rezultate.*

La clasa 2 – „Conturi de active imobilizate", poziția a doua din simbolul conturilor indică că acel cont are ca obiect înregistrarea amortizării. Legătura între conturile de imobilizări și cele de amortizări aferente fiecărei categorii se face în construcția simbolului conturilor, intercalând în poziția 2 la codul grupei de imobilizări cifra 8. Astfel, la simbolul Grupa 20 „Imobilizări necorporale", prin intercalarea cifrei 8 se formează 280, care este simbolul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale".

A treia cifră de la 0 la 8 din simbolul conturilor detaliază structura conținutului și operațiilor care sunt delimitate la nivelul grupelor.

În construcția codului grupelor și a conturilor, cifrei 9 i s-a dat o funcție semantică specifică. În codul grupelor de conturi, cifra 9 în poziția 2 indică provizioanele pentru deprecierea activelor din fiecare clasă: 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"; 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție"; 49 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor"; 59 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie".

* Literatura și metodologia franceză regrupează conturile după natura operațiilor ce fac obiectul înregistrării în două mari categorii: *conturi de situație*, care înregistrează operații care nu generează rezultate (imobilizări, stocuri, terți); conturi de gestiune, cele care înregistrează operații generatoare de rezultate (cheltuieli, venituri).

Scanned with OKEN Scanner

Cifra 9 în poziția a treia din simbolul conturilor, respectiv conturile al căror simbol se termină în 9, au funcția de a înregistra operațiuni de sens contrar celor care sunt caracteristice celorlalte conturi din grupă cu terminația de la 1 la 8. De pildă, 409 „Furnizori-debitori" este un cont de activ în grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate", în care toate celelalte conturi sunt conturi de pasiv.

Prin codificarea conturilor, în Planul general de conturi este asigurată și legătura dintre cheltuieli și venituri atât la nivelul grupelor, cât și la nivelul conturilor, corespunzător naturii lor:

Grupa conturilor de cheltuieli	*Grupa conturilor de venituri*
65. Alte cheltuieli de exploatare	75. Alte venituri de exploatare
66. Cheltuieli financiare	76. Venituri financiare
67. Cheltuieli excepționale	77. Venituri excepționale

Succesiunea claselor în planul de conturi urmează în linii mari formarea și fluxul resurselor necesare desfășurării activității și utilității lor, corelate cu modalitatea de prezentare în bilanț a activelor și pasivelor, respectiv în ordinea lichidității și exigibilității acestora.

Planul de conturi general cuprinde atât conturi noi, cât și conturi preluate din planul de conturi general folosit în cazul utilizării contabilității într-un singur circuit.

Planul de conturi este elaborat în concordanță cu conceptul contabilității în două circuite, respectiv contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune.

Pe cele două circuite ale contabilității dualiste, clasele de conturi se distribuie după cum urmează:

Circuitul contabilității financiare

- *Clase ale conturilor de bilanț*, prin care se înregistrează existența și mișcarea elementelor patrimoniale și se realizează alcătuirea bilanțului: clasa 1 – Conturi de capitaluri, clasa 2 – Conturi de active imobilizate, clasa 3 – Conturi de stocuri și producție în curs, clasa 4 – Conturi de terți, clasa 5 – Conturi de trezorerie.
- *Clase ale conturilor proceselor generatoare de rezultate* *: clasa 6 – Conturi de cheltuieli, clasa 7 – Conturi de venituri.
- *Conturi speciale*, înscrise în clasa 8 – Conturi specifice, prin care se înregistrează operațiuni extrapatrimoniale care uneori pot să influențeze starea patrimoniului, cum sunt angajamentele acordate, angajamentele primite, mijloacele fixe luate cu chirie, valori materiale primite în custodie, precum și soldurile conturilor la deschiderea și închiderea exercițiului (Bilanț de deschidere și Bilanț de închidere).

Circuitul contabilității de gestiune cuprinde conturile din clasa 9 – Conturi interne de gestiune, care include conturi pentru înregistrarea decontărilor interne privind cheltuielile, producția și diferențele de preț; conturi de calculație și cele privind costurile producției obținute și ale producției în curs de execuție.

---

* Nicolae Feleagă și Ion Ionașcu, în lucrarea „Contabilitatea financiară", Editura Economică, București 1993, vol. 2, p. 12, numesc conturile din aceste clase conturi externe de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Faţă de modelele folosite în alte ţări europene, planul adoptat în România prezintă o abatere, considerată de esenţă: circumscrierea conţinutului şi sferei conturilor din clasa **9 „Conturi de gestiune"** numai la calculaţia analitică a costurilor pe feluri de produse, lucrări executate şi servicii prestate. Deocamdată, nu se asigură gestiunea analitică a stocurilor, determinarea rezultatelor analitice prin compararea costului produselor cu preţul lor de vânzare, previziunea cheltuielilor şi veniturilor prin întocmirea reţelei interne de bugete, controlul costurilor şi bugetelor prin intermediul abaterilor.

Conturile din clasa **9 „Conturi de gestiune"** pot funcţiona sau nu potrivit principiului partidei duble.

Planul de conturi în varianta adoptată de România are un caracter maximal pentru clasele **1-7** inclusiv şi minimal pentru clasele **8** şi **9.** Totodată, ele se diferenţiază pe două niveluri: **nivelul I**, opozabil întreprinderii mici şi mijlocii, în cadrul căruia sunt funcţionale conturile sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre; şi **nivelul II** aplicabil la întreprinderile mari, în care sunt funcţionale conturile sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre, dacă nu se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II şi cele sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre.

Pentru întreprinderile mici şi mijlocii în toate cazurile în care se consideră că prin conturile sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre, nu se asigură informaţia necesară, se apelează la conturile sintetice de gradul II, simbolizate cu patru cifre. **Exemplu: 212 „Mijloace fixe", 267 „Creanţe imobilizate"**, conturile **442 „Taxa pe valoarea adăugată", 512 „Conturi curente la bănci", 519 „Credite bancare pe termen scurt", 531 „Casa"** se dezvoltă pe sintetice de gradul II.

În aplicarea Planului de conturi general trebuie reţinută prevederea din regulament potrivit căreia: „În baza Planului de conturi general şi a normelor de utilizare a acestuia, ministerele, departamentele, unităţile de grup, asociaţiile profesionale şi alte persoane autorizate pot elabora planuri de conturi şi norme de utilizare specifice ramurilor şi sectoarelor de activitate, cu avizul Ministerului Finanţelor".

4.4. Documentele contabile

4.4.1. Delimitări privind documentele contabile

Organizarea contabilităţii oricărei unităţi patrimoniale necesită, printre altele, folosirea mai multor categorii de documente contabile care asigură atât reflectarea operaţiilor economico-financiare ce afectează patrimoniul, cât şi crearea premiselor necesare pentru prelucrarea, stocarea şi raportarea ulterioară a datelor şi, respectiv, informaţiilor obţinute. De altfel, organizarea contabilităţii, la nivelul exigenţelor asumate, nu poate fi concepută fără existenţa unui sistem de documente contabile judicios elaborate şi utilizate după reguli bine stabilite. În acest sens se reţine că Ministerul Finanţelor, în cadrul reglementărilor referitoare la actualul sistem de contabilitate, a elaborat **„Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor contabile tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, pentru activitatea financiară şi contabilă".**

Scanned with OKEN Scanner

Întrucât documentele contabile sunt numeroase și, totodată, au caracter complex se justifică clasificarea sau delimitarea lor în funcție de rolul pe care îl îndeplinesc în cadrul sistemului de contabilitate și anume:

- documente justificative;
- documente de evidență contabilă;
- documente de sinteză și raportare.

Documentele contabile, indiferent de categoria din care fac parte, în funcție de importanța și frecvența utilizării lor, pot fi tipizate și netipizate.

a) **Documentele tipizate**, în marea lor majoritate cele justificative și, integral, cele de evidență contabilă și cele de sinteză și raportare sunt utilizate în mod frecvent; iar **conținutul, forma și formatul sunt unitare**, sunt stabilite de către direcția de resort din cadrul Ministerului Finanțelor și apar consemnate în Nomenclatorul amintit anterior. Ele se folosesc pentru operații de aceeași natură și au caracter **obligatoriu** pentru toate unitățile patrimoniale.

Conținutul formularelor este definit de informațiile consemnate. Aceste informații sunt grupate în două categorii: *fixe* și *variabile*. Informațiile fixe au caracter repetitiv și general fiind, de regulă, tipărite. Informațiile variabile sunt specifice condițiilor concrete în care se produc operațiile economice și financiare.

Forma formularului se concretizează prin gruparea și așezarea informațiilor fixe, precum și a spațiilor pentru informațiile variabile care urmează să se completeze de utilizatori. În acest sens, informațiile pot fi repartizate sub formă de chestionar (ex. procesele-verbale), tabelar (ex. statele de salarii) și prin grupare (ex. factura fiscală).

Formatul formularului exprimă mărimea suportului de hârtie sau carton, folosindu-se în acest scop dimensiunile standardizate și simbolurile acestora (A3, X4, A4, X5, A5, X6 etc.).

Tipizarea documentelor contabile contribuie, printre altele, la ușurarea completării și verificării lor, atât la satisfacerea cerințelor privind prelucrarea automată a datelor pe care le conțin, cât și a celor de informare a utilizatorilor.

b) **Documentele contabile netipizate**, cum sunt: situațiile de repartizare a diferențelor de preț, de determinare a costurilor efective, de fundamentare a indicatorilor bugetului de venituri și cheltuieli și altele se folosesc în mod ocazional; iar conținutul, forma și formatul lor nu sunt prestabilite și imprimate prin reglementări legale, ci se stabilesc la nivelul fiecărui agent economic în funcție de necesitățile de informare ale acestuia.

În raport de modul de întocmire și rolul lor în cadrul sistemului informațional-decizional, documentele contabile pot fi **justificative, registre de contabilitate și de sinteză** sau **situații financiare. Documentele justificative** asigură datele de intrare în sistemul informațional contabil; **registrele de contabilitate** realizează înregistrarea și stocarea datelor în structura proprie contului și sistemului de conturi; iar prin **documentele de sinteză** sau **situații financiare** se centralizează și se transmit informațiile.

Scanned with OKEN Scanner

4.4.2. Documentele sau piesele justificative

Operațiile economice și financiare se consemnează în momentul efectuării lor în documente justificative. Așa cum prevede *art. 6 alin. 2 din Legea contabilității* **„orice operație patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind, astfel, calitatea de *document justificativ*".** Regiile autonome, societățile comerciale, societățile agricole, societățile bancare, unitățile de asigurări sociale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care au calitatea de comerciant, toate denumite **unități patrimoniale**, consemnează operațiile economice și financiare în momentul efectuării lor, în **documente justificative**, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

Pe această cale se asigură datele de intrare în sistemul informațional contabil și se fundamentează înregistrarea proprie contului.

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de *document justificativ* numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Înscrisurile provenite din *relațiile de cumpărare* a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazurile în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective. În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări servicii efectuate de persoane fizice, pentru a fi înregistrate în contabilitate acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare.

Conținutul documentelor justificative este format din diferite elemente care, în funcție de modul de completare și de importanta pe care o au, se pot delimita în **comune** și **specifice.**

■ **Elementele comune** sunt cele care se referă la datele de identificare și la asigurarea responsabilităților pentru întocmire, verificare și aprobare, dintre care se amintesc: denumirea, numărul și data documentului; denumirea și sediul unității patrimoniale; compartimentul organizatoric emitent; salariații sau persoana juridică terță, după caz, care participă la efectuarea operației în cauză; semnăturile persoanelor care poartă răspunderea pentru efectuarea operației și întocmirea documentului, pentru avizare, pentru aprobare ș.a.

■ **Elementele specifice** sunt cele care concretizează și caracterizează operațiile economice și financiare consemnate, fiind următoarele: conținutul operației consemnate; baza legală pentru efectuarea operației, atunci când este cazul; datele cantitative; prețurile unitare și valorile sau numai date valorice parțiale și totale, după caz; alte elemente care sunt necesare ulterior pentru efectuarea operațiilor de prelucrare și verificare a documentelor justificative, cum este cazul diferitelor coduri pentru prelucrarea electronică a datelor.

Întocmirea sau completarea documentelor justificative se face cu ușurință pentru elementele comune, care pentru marea majoritate a operațiilor de aceeași natură se repetă, documentele în cauză fiind identice. Pentru completarea elementelor specifice sunt necesare, de regulă, anumite calcule, cunoașterea specificului operațiilor respective și, implicit, un volum mai mare de muncă.

Scanned with OKEN Scanner

În principiu, documentele justificative sunt întocmite la locul de muncă unde se produce operația sau participă la înfăptuirea ei. Întocmirea se face pe formulare tipizate sau netipizate, după caz, iar completarea se face manual (cu cerneală sau pastă de pix) cu mașina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul. După completare, documentele justificative sunt supuse operației de prelucrare.

Prelucrarea documentelor justificative constituie o activitate importantă și constă în efectuarea mai multor operații necesare pregătirii lor pentru înregistrarea în contabilitate. Ea se concretizează în sortarea documentelor pe operații; exprimarea în etalon monetar (evaluarea) a mărimii operațiilor economice și financiare, dacă este cazul; cumularea sau precontabilizarea mai multor documente justificative și obținerea pe această cale a documentelor centralizatoare; verificarea de formă, aritmetică și de fond (legalitatea, realitatea, oportunitatea, necesitatea și economicitatea operațiilor consemnate în document); iar în final înregistrarea în contabilitate.

În vederea înregistrării operațiilor economice și financiare în contabilitatea sintetică și analitică se face **analiza** și **contarea documentelor justificative,** indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice debitoare și creditoare. Înregistrările se fac fie document cu document, fie din documentele centralizatoare în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operații de aceeași natură și din aceeași perioadă. Înregistrările în contabilitate se pot face și pe bază de *note de contabilitate*, în cazul operațiilor pentru care nu se întocmesc documente justificative, ca, de exemplu, stornările, repartizarea profitului realizat etc. **Documentele centralizatoare** care servesc la listarea și cumularea documentelor justificative trebuie să conțină elemente cu privire la: *felul, numărul și data documentului justificativ; sumele corespunzătoare operațiilor efectuate; conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare; semnăturile pentru întocmire și verificare.*

Verificarea documentelor justificative are loc după ce s-a efectuat prelucrarea și reprezintă operațiunea premergătoare înregistrării lor în contabilitate, având ca scop eliminarea sau corectarea eventualelor erori care s-au făcut anterior. În funcție de aspectele urmărite, verificarea este **de formă** și **de fond** (conținut).

Verificarea de formă are în vedere următoarele aspecte: folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate; completarea tuturor elementelor pe care le conține documentul; exactitatea prețurilor unitare și a calculelor efectuate; existența semnăturilor persoanelor responsabile pentru întocmirea, avizarea și aprobarea operațiilor consemnate și altele.

Verificarea de fond se referă la aspectele privind necesitatea, legalitatea, oportunitatea și economicitatea operațiilor consemnate în documente.

Necesitatea efectuării operației se apreciază avându-se în vedere programul de activitate și bugetul de venituri și cheltuieli ale unității patrimoniale.

Legalitatea se apreciază prin apelarea la prevederile legale referitoare la operațiile efectuate.

Oportunitatea constă în efectuarea operației consemnate în momentul potrivit, cel mai favorabil, când se prilejuiesc eforturi minime. Această cerință sau trăsătură este, în interdependență cu cea privind economicitatea, care la rândul său impune ocazionarea

Scanned with OKEN Scanner

unui nivel minim de cheltuieli în vederea desfășurării unei activități rentabile.

Operațiunea de verificare, inclusiv a exactității conturilor debitoare și creditoare, se confirmă prin semnătura salariatului care a efectuat-o, iar erorile care se depistează se corectează, după caz, de către acesta sau de cel care a întocmit documentul în cauză.

Operațiunea de verificare se poate extinde, atunci când este cazul, la aspectele privind pregătirea documentelor în vederea predării lor pentru a fi prelucrate cu mijloace tehnice de calcul, precum și la cele referitoare la situațiile sau rapoartele obținute în urma prelucrării.

Din punct de vedere metodologic, înregistrările în contabilitate se fac **cronologic**, prin respectarea succesiunii documentelor în funcție de data de înscriere sau de intrare a acestora în unitate și **sistematic** în registrele deschise pentru conturile sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de contabilitate în parte. Înregistrarea se poate efectua manual sau cu ajutorul mijloacelor de prelucrare automată a datelor.

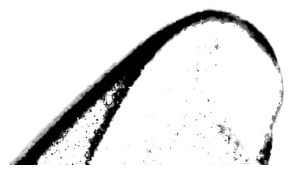
După ce documentele justificative au fost înregistrate în registrele de contabilitate sunt supuse **operației de clasare**, iar în final celei **de arhivare.**

Erorile constatate cu ocazia întocmirii, verificării și înregistrării documentelor justificative se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau cifrei greșite, în toate exemplarele, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectura se confirmă prin semnătura persoanei sau a persoanelor care au întocmit documentul justificativ, menționându-se și data efectuării operației. **Nu sunt admise corecturi în documentele justificative privind mijloacele bănești** (primirea, eliberarea sau justificarea numerarului) **și alte operații prevăzute prin dispozițiile legale.** În acest caz, documentul greșit se anulează fără a se detașa din carnetul respectiv. Pentru documentele care consemnează operații de predare-primire a valorilor materiale, corectura trebuie confirmată prin semnătură atât a predătorului, cât și a primitorului.

În cazul completării documentelor în sistem informatic corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora, menționându-se data rectificării și semnătura celui care a făcut modificarea. Documentele înscrise în listele de erori, anulări sau corecturi, pe baza cărora se fac modificările în bazele de date, trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de unitatea beneficiară.

Pentru asigurarea circulației rationale și unitare a documentelor justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, precum și pentru ținerea la zi a contabilității, se recomandă ca directorul financiar-contabil, contabilul-șef sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție să întocmească *graficul de circulație a documentelor justificative*, care se aprobă de administrator, ordonatorul de credite sau persoana care are obligația gestionării patrimoniului. Graficul de circulație a documentelor justificative, la întocmirea căruia trebuie să se țină seama de normele de utilizare a formularelor, este necesar să conțină: denumirea documentelor, persoanele care poartă răspunderea întocmirii lor, data întocmirii și termenul stabilit pentru predarea documentelor, numărul de exemplare și destinația acestora, precum și alte elemente care se apreciază ca necesare.

Indiferent de modul de prezentare a graficelor de circulație a documentelor (sub formă de text sau scheme), pe baza elementelor menționate pot fi întocmite: grafice



Scanned with OKEN Scanner

individuale (care cuprind documentele și lucrările ce se execută de către o anumită persoană); grafice de structură (care cuprind documentele și lucrările din cadrul unui compartiment al unității patrimoniale); grafice sintetice (care cuprind documentele și operațiile necesare unei anumite lucrări cu grad mai mare de complexitate, cum este, de exemplu bilanțul contabil).

În cazul în care *prelucrarea* documentelor justificative se face de către *unitățile prestatoare de servicii de informatică*, în relațiile dintre aceste unități și cele beneficiare este necesar ca, pentru asigurarea înregistrărilor în contabilitate, să se respecte următoarele *reguli*:

- documentele justificative să fie întocmite corect și la timp de către unitățile beneficiare, care răspund de realitatea datelor înscrise în acestea;
- documentele contabile, întocmite de unitățile de informatică pe baza documentelor justificative trebuie predate unităților beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convențiile încheiate, unitățile de informatică răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor;
- unitățile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obținute de la unitățile de informatică în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative preluate pentru prelucrare, respectării corespondenței conturilor și exactității sumelor înregistrate.

În cazul utilizării echipamentelor informatice pentru întocmirea documentelor justificative și pentru prelucrarea și înregistrarea datelor în contabilitate, registrele contabile și formularele comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, cu condiția respectării conținututlui de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora.

Registrele contabile, altele decât cele obligatorii prevăzute de art. 21 din Legea contabilității nr. 82/1991, editate cu ajutorul tehnicii de calcul, vor fi numerotate, șnuruite, parafate și înregsitrate în evidența unității.

Neîntocmirea, întocmirea eronată și/sau neutilizarea documentelor justificative și financiar-contabile în conformitate cu normele metodologice se sancționează potrivit dispozițiilor legale.

Lipsa documentelor care să ateste natura și proveniența bunurilor, atât pe timpul transportului, cât și la locurile de depozitare și vânzare, în momentul controlului efectuat de organele abilitate se sancționează potrivit legislației în vigoare cu amendă și confiscarea bunurilor respective, acestea fiind considerate bunuri fără documente justificative de proveniență.

4.4.3. Registrele de contabilitate

Documentele de evidență contabilă, denumite în activitatea practică **registre de contabilitate**, au în general caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale și asigură înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor consemnate în documentele justificative. Ele se prezintă sub forma unor registre sau foi volante și listări informatice legate sub formă de registru, cu conținut și forme adecvate scopului pentru care au fost elaborate. Consemnările în registre constituie fișierul de date pentru evidența contabilă

Scanned with OKEN Scanner

curentă, iar fiecare registru furnizează informațiile necesare pentru unul sau mai multe elemente patrimoniale.

Registrele contabile, în funcție de destinația sau scopul în care se folosesc, se pot delimita în **registre pentru evidența cronologică, registre pentru evidența sistematică** și **registre combinate.**

Registrele pentru evidența cronologică, cum sunt: registrul-jurnal, registrul-jurnal de încasări și plăți, nota de contabilitate și altele, asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare în ordinea datei când au avut loc.

Registrele sistematice asigură gruparea și înregistrarea operațiilor economico-financiare în funcție de natura lor și, totodată, în raport cu data când au fost efectuate; dintre acestea se menționează: **registrul-cartea mare, registrul-inventar, fișa de cont pentru operații diverse, fișa de cont „maestru-șah", jurnalul pentru creditul contului**, ș.a.

Registrele combinate servesc atât pentru înregistrarea cronologică, cât și pentru cea sistematică, precum și pentru evidența analitică, în acestea încadrându-se actualele jurnale folosite în cadrul formei de contabilitate pe jurnale.

Așa cum se prevede în *Legea contabilității* și în *Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității* **„principalele registre care se folosesc sunt: *Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare.* De asemenea, asociațiile familiale și persoanele fizice autorizate să desfășoare activități independente pot să înregistreze operațiile patrimoniale numai prin folosirea *Registrului-jurnal de încasări și plăți*".**

a) **Registrul-jurnal** (cod 14-1-1) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează zilnic, în mod cronologic, operație cu operație, fără spații libere, toate modificările patrimoniului unității și servește ca probă în litigii.

Operațiile de aceeași natură, realizate în același loc de activitate (atelier, secție etc.) și în cursul aceleiași zile, pot fi recapitulate într-un document centralizator.

Unitățile patrimoniale cu un volum mare de operații pot utiliza pentru detaliere jurnale auxiliare pentru: operațiile de casă și bancă, decontările cu furnizorii, situația încasării-achitării facturilor, situația avansurilor de trezorerie etc.

Orice înregistrare în Registrul-jurnal trebuie să cuprindă elemente cu privire la: felul, numărul și data documentului justificativ, explicații privind operațiile respective și conturile debitoare și creditoare în care s-au înregistrat sumele corespunzătoare operațiilor efectuate.

În cazul în care societatea folosește jurnale auxiliare, totalul lunar al fiecăruia se trece în registrul-jurnal.

În condițiile ținerii contabilității cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operație patrimonială se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate. În această situație se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor. Registrul-jurnal va fi șnuruit, parafat și înregistrat în evidența unității în luna următoare în care numărul de file editate este 100, sau anual, dacă numărul filelor editate este sub 100, pentru un exercițiu financiar. Registrul-jurnal parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial se va completa lunar, prin preluarea totalului sumelor debitoare și creditoare din Registrul-jurnal obținut cu ajutorul tehnicii de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care o unitate patrimonială are subunităţi dispersate teritorial şi care conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, Registrul-jurnal se va conduce de către subunităţi în condiţiile înregistrării acestuia la organul fiscal teritorial de care aparţin.

În Registrul-jurnal se trec toate operaţiile economice privind modificarea patrimoniului unităţii, indiferent dacă acestea au loc în numerar sau prin contul de decontare de la bancă, neţinându-se seama dacă a avut loc plata sau încasarea efectivă.

Acest registru se parafează de către organul fiscal teritorial, la încetarea activităţii unităţii, precum şi ori de câte ori este cazul.

Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

Modelul acestui registru este prezentat în tabelul 1.1.

Tabelul 1.1

Unitatea .....

REGISTRU-JURNAL

Nr. pag. .....

Nr. crt.	Data înreg	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report	x	x		
De reportat:							

Întocmit, Verificat, 14-1-1-A4

Scanned with OKEN Scanner

La unităţile mici (persoane fizice, asociaţii familiale, persoanele fizice care au calitatea de comerciant etc.) în locul Registrului jurnal se foloseşte **Registrul jurnal de încasări şi plăţi** (14-1-1/a) prezentat în tabelul 1.2. Acesta serveşte ca document de înregistrare operativă (zilnică) a operaţiilor efectuate pe baza actelor justificative, reprezentând operaţii în numerar, prin contul de bancă, cumpărări şi vânzări făcute pe credit, indiferent dacă a avut loc plata respectivă.

Tabelul 1.2

.....
(Unitatea)

REGISTRU-JURNAL DE ÎNCASĂRI ŞI PLĂŢI

Nr. pag. .....

Nr. crt.	Data	Documentul (felul, nr.)	Felul operaţiei (explicaţii)	Încasări		Plăţi	
				TOTAL	din care:* Suma onorariilor asupra căreia se aplică la deducere cota de 5%	TOTAL	din care:** Cheltuieli care, potrivit legii, se deduc în limita cotei de 20% din veniturile încasate
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report:				
			De reportat:				

14-1-1/a

* se completează numai de notarii publici.

** se completează numai de liberii-profesionişti.

Scanned with OKEN Scanner

Registrul-jurnal de încasări și plăți servește ca document de înregistrare operativă a încasărilor și plăților (pe baza actelor justificative) și de stabilire a situației financiare a unității respective. Se întocmește, de asemenea, într-un singur exemplar de către agenții economici, persoane fizice și asociațiile familiale, făcându-se înregistrarea operațiilor pe baza actelor justificative, zilnic, distinct, pe fiecare operație în parte, fără a se lăsa rânduri libere.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiile în numerar, ci și cele făcute prin contul de decontare de la bancă (indiferent dacă a avut loc plata sau încasarea efectivă). Se numerotează, șnuruiește și vizează de către organul fiscal teritorial la începerea și/sau încetarea activității, precum și anual. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă și se arhivează de către unitate care este obligată să-l păstreze împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

b) **Registrul-inventar** (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu care servește la înregistrarea anuală și gruparea rezultatelor inventarierii patrimoniului și ca probă în litigii. Se întocmește într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnuruit și parafat, la organul fiscal teritorial.

Se întocmește la începutul activității, sfârșitului exercițiului financiar sau cu ocazia încetării activității, fără ștersături și fără spații libere, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere și procesele-verbale de inventariere a elementelor patrimoniale prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărei poziții cuprinse în toate conturile de bilanț. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în registrul-inventar se înregistrează soldurile evidențiate în listele de inventariere actualizate cu valoarea intrărilor și ieșirilor până la data închiderii exercițiului.

În cazul încetării activității, Registrul-inventar se completează cu valoarea elementelor patrimoniale inventariate faptic la acea dată.

În cazul în care o unitate patrimonială are subunități dispersate teritorial și care conduc contabilitatea până la balanța de verificare, registrul-jurnal se va conduce de către subunități în condițiile înregistrării acestuia la organul fiscal teritorial de care aparțin.

Acest registru se parafează de către organul fiscal teritorial la încetarea activității unității, precum și în cazul epuizării filelor și deschiderii unui nou registru.

Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

Se arhivează, la compartimentul financiar-contabil, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

Conform „Normelor metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă", Registrul-inventar se prezintă sub forma din tabelul 1.3.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 1.3

Unitatea .....

Registru-inventar la data de 30 decembrie ....

Nr. pag. .....

Nr. crt.	Recapitulaţia elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare (de înregistrare)	
				valoare	cauze diferenţe
1	2	3	4	5	6
	A. ACTIVE IMOBILIZATE I. Imobilizări necorporale . . . II. Imobilizări corporale				

14-1-2 A_4

Întocmit, Verificat,

c) **Registrul-Cartea mare** (cod 14-1-3) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar şi sistematic, prin regruparea conturilor, mişcarea şi existenţa tuturor elementelor patrimoniale, la un moment dat. Acesta este un document contabil de sinteză şi sistematizare şi conţine simbolul contului debitor şi al conturilor creditoare corespondente, rulajul debitor şi creditor, precum şi soldul contului pentru fiecare lună a anului curent. Registrul Cartea Mare conţine câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de unitate.

Are format A3, este tipărit pe ambele feţe, în foi volante şi serveşte la:

- stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturi sintetice, la unităţile care aplică forma de înregistrare „pe jurnale";
- verificarea înregistrărilor contabile efectuate;
- întocmirea balanţei de verificare a conturilor sintetice.

Se întocmeşte la sfârşitul lunii, în cadrul compartimentului financiar-contabil, astfel:

– rulajul creditor se reportează din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă, fără desfăşurarea pe conturi corespondente;

– sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale se reportează din acele jurnale, obţinându-se defalcarea rulajului debitor pe conturi corespondente;

– soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabileşte în funcţie de rulajele debitoare şi creditoare ale contului respectiv, ţinându-se seama de soldul de la începutul anului (care se înscrie pe rândul destinat în acest scop).

Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil. Se prezintă sub forma din tabelul 1.4.

Scanned with OKEN Scanner

(Unitatea) .....

CARTEA MARE

Tabelul 1.4

CONTUL .....

Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE												Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont ... Jurnal ...	Cont ... Jurnal	Cont ... Jurnal ...	Cont ... Jurnal	Cont ... Jurnal ...	Cont ... Jurnal ...	Cont ... Jurnal	Cont ... Jurnal ...	Cont ... Jurnal	Cont ... Jurnal ...	Cont ... Jurnal	Cont ... Jurnal ...	La [illegible] (sold)		debitor	creditor
Ianuarie																
Februarie																
Martie																
Total tr. I																
Aprilie																
Mai																
Iunie																
Total tr. I+II																
Iulie																
August																
Septembrie																
Total tr. I+II+III																
Octombrie																
Noiembrie																
Decembrie																
Total gen. (÷IV)																

14-1-3 A3 t2

O variantă a registrului Cartea mare este registrul *Cartea mare-şah* (cod 14-1-3/a) care serveşte la:

- ținerea contabilității sintetice a operațiilor economice şi financiare în unitățile care utilizează forma de înregistrare contabilă „maestru-şah";
- întocmirea balanței de verificare a conturilor sintetice.

Se prezintă sub forma din tabelul 1.5.

Se întocmeşte într-un exemplar, în cadrul compartimentului financiar-contabil, lunar, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operațiilor.

Se completează pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative centralizatoare şi notelor de contabilitate.

În cazul când la unele conturi corespondente intervin mai multe conturi decât numărul coloanelor pe care le cuprinde fişa, se deschide o fişă anexă cu acelaşi simbol de cont, pe care se va continua înscrierea conturilor corespondente. În fişa anexă nu se trece suma din coloana principală, aceasta figurând în coloana „Suma" a fiecărei fişe.

La începutul anului, la deschiderea fişelor, pe primul rând al coloanei „Suma" se înregistrează soldul inițial, pe baza balanței conturilor sintetice încheiată la finele anului precedent. Soldul înscris în fişă se barează şi apoi se efectuează înregistrarea operatiilor lunii ianuarie.

La sfârşitul lunii, se adiționează pe verticală sumele pe conturi corespondente şi se barează. Totalul sumelor din coloanele „Conturi corespondente", adunate pe orizontală, trebuie să fie egal cu totalul sumelor din coloana „Suma" adunat pe verticală.

Cartea mare (şah) poate fi folosită pentru o perioadă mai mare (trimestru, semestru, an), dacă numărul operațiilor economice şi financiare nu sunt prea numeroase. În acest caz, este necesar să se stabilească totalul sumelor separat pentru fiecare lună.

Acest procedeu de utilizare a registrului Cartea mare (şah) se aplică în cazul folosirii balanței de verificare cu opt coloane (cod 14-6-30), care serveşte şi la stabilirea rulajelor cumulate de la începutul anului (inclusiv soldurile inițiale).

În cazul când se consideră posibilă folosirea balanței cu patru coloane (cod 14-6-30/b), în Cartea mare (şah), pe lângă rulajele lunare, este necesar să se stabilească şi rulajele cumulate de la începutul anului (inclusiv soldurile inițiale).

Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 1.5

.....

Unitatea

CARTEA MARE (ȘAH)												
Denumirea contului										Simbol cont	Debit	Pagina
											Credit	
Nr. din registrul-jurnal	Data oper. ..... (anul)	Suma	Conturi corespondente									

14-1-3 (AH)

Formularul propriu-zis al registrului Cartea mare-şah poate fi înlocuit cu fişele de cont pentru operaţiile diverse (model şi exemplu de completare în tabelul 1.6), în condiţiile utilizării formei de înregistrare în contabilitate „maestru-şah".

Tabelul 1.6

Fişă de cont pentru operaţii diverse				Simbol cont 5311		Pag.	
Contul		CASA					
Data	Documentul felul, nr.	Explicaţia	Simbol cont coresp.	Debit	Credit	D/C	Sold
1 ian.	Bilanţ	Sold iniţial	–	–	–	D	30.000.000
5 ian.	CEC	Încasat bancă	5121	50.000.000	–	D	80.000.000
5 ian.	Chitanţa 12	Încasat clienţi	411	10.000.000	–	D	90.000.000

Tipurile de registre, prezentate mai sus, se folosesc în cadrul tuturor tehnicilor de prelucrare şi înregistrare a datelor. Ceea ce diferenţiază un registru de altul, în condiţiile folosirii unor tehnici de prelucrare diferite, este forma pe care o îmbracă – conţinutul rămânând acelaşi.

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat completate, astfel încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operaţiilor economice şi financiare efectuate. Ele se păstrează în unitate timp de zece ani de la data încheierii exerciţiului în cursul căruia au fost întocmite, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere, trebuie reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare.

Într-un sens mai larg, în sfera registrelor poate fi inclusă şi **Balanţa conturilor** sau **Balanţa de verificare**, întocmită atât în cursul anului, cât şi la închiderea exerciţiului financiar. În cadrul balanţei, pentru fiecare cont sintetic şi analitic, sunt redate totalurile valorice privind soldul, rulajele debitoare şi creditoare – iar în unele cazuri şi totalul sumelor debitoare şi al sumelor creditoare.

În mai multe ţări, în special prin adoptarea sistemelor informatice, balanţele de verificare sunt promovate ca registre contabile pentru evidenţa proprie sistemului de conturi. De fapt, şi în prezent, în condiţiile **formei de contabilitate şah,** balanţa de verificare este folosită pentru determinarea soldurilor finale ale conturilor sintetice de gradele I şi II.

4.4.4. Documentele contabile de sinteză sau situaţiile financiare

În procesul de luare a deciziei este deosebit de important să se asigure informaţiile necesare tuturor celor interesaţi. Pentru realizarea acestui deziderat, şi totodată, a obiectului ce-i revine contabilităţii financiare, se impune să se înfăptuiască centralizarea şi sintetizarea periodică a datelor pe care aceasta le furnizează, ceea ce se realizează prin intermediul documentelor contabile de sinteză.

Scanned with OKEN Scanner

De altfel, documentelor contabile de sinteză, denumite în literatura de specialitate şi situaţii financiar-contabile, li se acordă importanţă deosebită – ele întocmindu-se în scopul furnizării informaţiilor utile celor care iau decizii economice. În acest sens, se reţine că în definiţia dată obiectului contabilităţii financiare de către organismul internaţional de normalizare a contabilităţii (I.A.S.C.) se arată că: „informaţiile financiare sunt furnizate, în principal, printr-un bilanţ – cele privind performanţele, printr-un cont de profit şi pierderi – iar informaţiile privind evoluţia situaţiei financiare, printr-un tablou de flux (tablou de finanţare sau tabloul trezoreriei)". Prin intermediul lor, datele înregistrate cu ajutorul sistemului de conturi, sunt consolidate şi prezentate ca un tot unitar sub forma indicatorilor economico-financiari. Analizate, din acest punct de vedere, **situaţiile financiare** reprezintă un sistem de indicatori economico-financiari care caracterizează situaţia patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatele obţinute.

Documentele contabile de sinteză se compun din **Bilanţ** sau **Contul situaţiei patrimoniului**, **Contul de profit şi pierdere**, **Anexa la bilanţ** şi **Raportul de gestiune**.

A. Bilanţul situaţiei patrimoniului

Pentru reprezentarea situaţiei patrimoniului, Directiva a IV-a a Comunităţii Europene, recomandă două scheme: sub formă de *tablou bilanţier „conto"* sau *secţiuni separate şi sub formă estimativă listă sau diferenţă*. Fiecare stat poate folosi una sau ambele scheme; dacă un stat a prescris ambele scheme, libertatea de a alege o schemă sau alta aparţine întreprinderilor societare.

Prima schemă, preluată în actualul sistem contabil din România se întemeiază pe ecuaţia de principiu:

ACTIV = SITUAŢIA NETĂ (CAPITALURI PROPRII) + DATORII

Modelul de principiu care dă expresie acestei ecuaţii se prezintă astfel:

BILANŢ

încheiat la data .....

ACTIV		Exerciţiul N-1	Exerciţiul N	PASIV		Exerciţiul N-1	Exerciţiul N
A	**ACTIVE IMOBILIZATE**			**A**	**CAPITALURI PROPRII**		
I	Imobilizări necorporale			I	Capital social sau contul întreprinzătorului individual		
II	Imobilizări corporale			II	Prime legate de capital		
III	Imobilizări financiare			III	Diferenţe din reevaluare		
B	**ACTIVE CIRCULANTE**			IV	Rezerve		
I	Stocuri			V	Rezultat reportat		
II	Alte active circulante			VI	Rezultatul exerciţiului (+, –)		
C	**CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE**			VII	Repartizarea profitului		

Scanned with OKEN Scanner

– continuare –

ACTIV	Exerciţiul N-1	Exerciţiul N	PASIV	Exerciţiul N-1	Exerciţiul N
D **PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR**			VIII Fonduri proprii cu scop determinat IX Repartizări la fondul de dezvoltare X Subvenţii pentru investiţii XI Provizioane reglementate B **PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI** C **DATORII** D **CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE**		

Aşa cum se constată din schema simplificată, prezentată mai sus, ordinea de dispunere a poziţiilor în **activul** bilanţului este, de regulă, cea **inversă lichidităţii activelor:** de la cele mai puţin lichide, cum sunt imobilizările necorporale, către disponibilităţile băneşti, care îmbracă deja forma de bani. Cât priveşte ordinea de succesiune a poziţiilor de **pasiv**, ea este **inversă exigibilităţii surselor** de finanţare, începând cu elementele capitalului propriu, continuând cu datoriile pe termen lung şi cu cele curente sau pe termen scurt.

În modelul de contabilitate anglo-saxon, activele sunt aşezate în bilanţ în ordinea descrescătoare a lichidităţii lor, iar pasivele în ordinea descrescătoare a exigibilităţii lor.

Indiferent de criteriul ales pentru ierarhizarea elementelor patrimoniale în activul şi pasivul bilanţului, necesar este ca în această ordine să se asigure o corelaţie între lichiditatea activelor şi exigibilitatea pasivelor.

Comparativ cu schema prezentată mai sus, cea de a doua schemă, listă sau diferenţă a bilanţului se întemeiază pe ecuaţia generală de echilibru:

ACTIV – DATORII = SITUAŢIA NETĂ

Modelul de principiu al unui asemenea bilanţ se prezintă astfel:

BILANŢ

încheiat la data .....

– SIMPLIFICAT –

	SPECIFICAŢIA ELEMENTELOR	Exerciţiul ... N	Exerciţiul ... N+1
I	ACTIVE IMOBILIZATE		
II	ACTIVE CIRCULANTE (+)		
III	ACTIVE DE REGULARIZARE (+)		
IV	(=) **TOTAL ACTIV**		

Scanned with OKEN Scanner

– continuare –

	SPECIFICAŢIA ELEMENTELOR	Exerciţiul	
		N	N+1
V	DATORII PE TERMEN SCURT (–)		
VI	(=) **EXCEDENT ACTIV FAŢĂ DE DATORIILE PE TERMEN SCURT**		
VII	DATORII PE TERMEN LUNG (–)		
VIII	PASIVE DE REGULARIZARE (–)		
IX	PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI (–)		
	(–) CAPITAL PROPRIU		

O problemă a schemei bilanţului este cea a reprezentării poziţiilor rectificative. Soluţiile recomandate şi folosite în acest sens sunt mai multe. Una este aceea a reprezentării lor ca structuri distincte. Modelul bilanţului în aceste condiţii capătă forma următoare:

BILANŢ
încheiat la data .....

– SIMPLIFICAT –

ACTIV	PASIV
I. POSTURI RECTIFICATIVE	I. POSTURI RECTIFICATIVE
II. ACTIVE IMOBILIZATE	II. CAPITALURI PROPRII
III. ACTIVE CIRCULANTE	III. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
IV. ACTIVE DE REGULARIZARE	IV. DATORII
V. PIERDERI	V. PASIVE DE REGULARIZARE
	VI. PROFIT

O altă situaţie este aceea de a delimita ca poziţii rectificative de bilanţ numai anumite active şi pasive cum sunt: acţionarii pentru capitalul subscris şi nedepus, respectiv capitalul subscris şi neapelat, repartizarea profitului. Totodată, poziţiile privind amortizările şi provizioanele din reduceri de valoare privind activele figurează în activ printr-o coloană distinctă, opusă faţă de valorile rectificate astfel:

ACTIV	EXERCIŢIUL N			EXERCIŢIUL N-1
	Brut	Amortizări şi provizioane	Net (2-3)	Net
1	2	3	4	5

Scanned with OKEN Scanner

Pentru bilanțul din *Noul Sistem Contabil* s-a adoptat varianta de mai sus, cu deosebirea că amortizările și provizioanele pentru deprecieri sunt evidențiate în anexa la bilanț prin *„Situația activelor imobilizate"* partea a II-a, și în *„Situația altor provizioane"*. În consecință, activele supuse deprecierii sunt evaluate și redate în bilanț la valoarea netă contabilă.

Soluția de mai sus pentru evidențierea amortizărilor și provizioanelor este divergentă în raport cu **principiul reprezentării** brute – propriu atât evaluării bilanțului cât și structurii sale. Potrivit acestui principiu, bilanțul trebuie să arate **originea** elementelor patrimoniale la costul lor istoric. Or, în condițiile în care s-a adoptat varianta valorii nete, informația este expediată în anexa la bilanț.

O altă problemă este cea a reflectării în bilanț a rezultatului net al exercițiului înainte de repartizare. În acest sens se pot folosi două variante: prima constă în delimitarea și evidențierea distinctă a pierderilor ca structură de activ și a profitului ca structură de pasiv, iar cea de-a doua în reprezentarea în structura mai mare de capitaluri proprii. pierderile cu semnul (–), iar profitul cu semnul (+).

În condițiile în care structura bilanțului este standardizată prin prevederile Directivei a IV-a, se ridică problema abaterilor, adăugirii de noi posturi, modificărilor și restrângerilor posturilor. Directiva acordă și un asemenea drept statelor membre sub rezerva respectării structurii schemelor elaborate pentru pozițiile simbolizate cu litere mari și cifre romane.

Abaterile vizează substructurarea prin sciziunea posturilor simbolizate cu cifre arabe. Aceste substructuri pot fi reglementate legal sau benevol. Dintre substructuri pot fi menționate: împrumuturile din emisiuni de obligațiuni poate fi subdivizată poziția din care convertibile; creanțele și datoriile. din care cu durata mai mare de un an; rezervele. din care rezervele legale și alte rezerve.

Adăugarea de posturi noi, pe lângă cele prevăzute în schemă, se poate realiza atunci când conținutul acestora nu este cuprins în nici una din pozițiile prevăzute în schemă.

Modificările. Structurarea și denumirea posturilor simbolizate cu cifre arabe vor fi modificate atunci când o asemenea situație este permisă din cauza particularităților întreprinderii sau din alte motive de claritate.

Restrângerea posturilor. Se realizează pentru toate pasivele care conțin o valoare neconcludentă pentru oglindirea unui raport real sau când concentrarea posturilor favorizează claritatea, cu condiția ca în anexă pozițiile grupate să fie prezentate în mod distinct.

B. Contul de profit și pierdere

Cheltuielile și veniturile reprezentate prin contul de profit și pierdere pot fi grupate după diverse criterii, dintre care de bază pot fi: cel al naturii cheltuielilor și veniturilor și cel al destinației cheltuielilor și veniturilor.

Pentru modelarea structurilor de cheltuieli și venituri se pot folosi, așa cum prevede *Directiva a IV-a*, patru scheme. Două din scheme au o la bază criteriul diferențierii cheltuielilor de exploatare în funcție de natura lor, respectiv destinația cheltuielilor de

Scanned with OKEN Scanner

exploatare. La rândul său, fiecare schemă se împarte în alte două, în funcţie de forma de dispunere a cheltuielilor şi veniturilor, **tabel bilateral** sau **listă.** Opţiunea actualului sistem contabil a fost pentru schema bazată pe structurarea cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de natura lor, sub formă de listă.

Directiva a IV-a a Comunităţii Europene acordă dreptul fiecărei ţări de a reţine toate cele patru scheme, alegerea pentru una sau alta revenind societăţilor comerciale. România a adoptat schema **listă** cu gruparea cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de natura lor.

În spiritul prevederilor *Directivei*, apreciem că în actualul sistem contabil se putea prelua cele două scheme de bază, respectiv schema în raport de natura cheltuielilor şi veniturilor şi cea în funcţie de destinaţia cheltuielilor şi veniturilor, urmând ca opţiunea să aparţină societăţilor comerciale.

O asemenea soluţie ar fi ţinut seama atât de realităţile economice şi financiare din România care pledează pentru schema **naturii cheltuielilor şi veniturilor**, cât şi tradiţia în domeniul contabilităţii centrată pe **criteriul destinaţiei.** Este un adevăr care nu poate fi omis.

Schema sub formă de tabel bilateral al contului de profit şi pierdere bazat pe clasificarea cheltuielilor şi veniturilor, în funcţie de natura lor, se prezintă astfel:

CONT DE PROFIT ŞI PIERDERE

încheiat la .....

– SIMPLIFICAT –

ACTIV	Exerciţiul		PASIV	Exerciţiul	
	N-1	N		N-1	N
1 Cheltuieli de exploatare			1 Venituri din exploatare		
2 Cheltuieli financiare			2 Venituri financiare		
3 Cheltuieli excepţionale			3 Venituri excepţionale		
4 Impozit pe profit					
5 REZULTATUL EXERCIŢIULUI					
(Profit cu +, Pierdere cu –)					

O asemenea formă a contului de profit şi pierdere, deşi sistematizează rezultatul prin prisma ecuaţiei **Cheltuieil ± Rezultat = Venituri**, nu asigură o delimitare a rezultatului după fiecare nivel de activitate. Pentru degajarea sa trebuie făcute calcule suplimentare în afara contului.

Pentru a elimina limitele de mai sus s-a asimilat **schema listă** a contului de profit şi pierdere.

Modelul-listă de principiu al contului de profit şi pierdere se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

întocmit la .....

– SIMPLIFICAT –

INDICATORI	Exerciţiul N-1	Exerciţiul N
• Venituri din exploatare (I)		
(–) Cheltuieli de exploatare (II)		
– Rezultatul din exploatare (I – II)		
• Profit sau		
• Pierdere		
• Venituri financiare (III)		
(–) Cheltuieli financiare (IV)		
– Rezultatul financiar (III – IV)		
• Profit sau		
• Pierdere		
Rezultatul curent al exerciţiului (I – II + III – IV)		
• Profit sau		
• Pierdere		
• Venituri excepţionale (V)		
(–) Cheltuieli excepţionale (VI)		
– Rezultatul excepţional al exerciţiului (V – VI)		
• Profit sau		
• Pierdere		
• Impozitul pe profit (VII)		
A. Total venituri (I + III + V)		
B. Total cheltuieli (II + IV + VI + VII)		
– Rezultatul exerciţiului (A – B)		
• Profit sau		
• Pierdere		

Modelul listă al contului de profit şi pierdere construit pe baza destinaţiei cheltuielilor şi veniturilor se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

întocmit la .....

– SIMPLIFICAT –

INDICATORI	Exercitiul N-1	Exercitiul N
1. Cifra de afaceri		
2. Costul de producţie al bunurilor vândute		
2.1. Materii prime		
2.2. Energie şi combustibil		
2.3. Salarii		
2.4. Reparaţii şi întreţinere		
2.5. Piese de schimb		
2.6. Ambalaje		
2.7. Achiziţii diverse		
3. Marja brută (1 – 2)		
4. Alte cheltuieli de exploatare		
4.1. Cheltuieli de distribuire		
4.2. Cheltuieli generale de administraţie		
4.3. Amortizări şi provizioane pentru depreciere		
5. Profitul din exploatare (3 – 4)		
6. Alte venituri şi cheltuieli		
6.1. Dividende şi dobânzi încasate		
6.2. Cheltuieli financiare		
6.3. Impozite		
7. Rezultatul curent (5 ± 6)		
8. Venituri şi cheltuieli extraordinare		
9. Impozit pe profit privind rezultatul extraordinar		
10. Profitul sau pierderea netă (7 ± 8 – 9)		
11. Numărul de acţiuni		
12. Dividendul acţiunii		

Scanned with OKEN Scanner

Din analiza comparativă a celor două scheme privind contul de profit şi pierdere, după destinaţie şi după natură, se constată că primul este centrat pe indicatorii privind cifra de afaceri şi costul bunurilor vândute, iar cel de-al doilea pe indicatorii privind cifra de afaceri şi producţia exerciţiului. O asemenea diferenţă este o consecinţă a interesului investiţional la care trebuia să răspundă primul tip de model, respectiv a interesului fiscal onorat de-al doilea model.

Pentru modelul Contului de profit şi pierdere adoptat în actualul Sistem contabil din România prezintă interes redarea modului de calcul a *indicatorilor privind activitatea de exploatare*.

- **Cifra de afaceri** = Vânzările de mărfuri mai puţin rabaturile, remizele şi risturnele acordate + Producţia vândută mai puţin rabaturile, remizele, risturnele acordate

- **Producţia exerciţiului** = Producţia vândută + Producţia stocată + Producţia imobilizată

- **Venituri din exploatare** = Producţia exerciţiului + Subvenţii de exploatare + Alte venituri din exploatare + Venituri din provizioane privind exploatarea

- **Cheltuieli pentru exploatare** = Costul mărfurilor vândute + Cheltuieli materiale + Lucrări şi servicii executate de terţi + Impozite taxe şi vărsăminte asimilate + Cheltuielile cu personalul + Alte cheltuieli de exploatare + Amortizări şi provizioane

- **Rezultatul din exploatare** = Venituri din exploatare – Cheltuieli pentru exploatare

Pornind de la structura Contului de profit şi pierdere se poate construi tabloul soldurilor intermediare de gestiune care va arăta astfel:

Scanned with OKEN Scanner

VENITURI	CHELTUIELI	SOLDURI INTERMEDIARE
+	–	sold
• Vânzări de mărfuri **TOTAL A**	• Costul de cumpărare al mărfurilor vândute **TOTAL B**	• Marja comercială **(A-B)**
• Vânzări de produse fabricate, lucrări şi servicii • Producţie stocată • Producţie imobilizată **TOTAL C**		• Producţia exerciţiului **(C)**
• Marja comercială • Producţia exerciţiului **TOTAL D**	• Cheltuieli cu materiile prime, materialele, lucrările şi serviciile primite de la terţi **TOTAL E**	• **Valoarea adăugată** **(D-E)**
• Valoarea adăugată • Subvenţiile de exploatare **TOTAL F**	• Cheltuieli cu impozitele, taxele şi alte vărsăminte • Cheltuieli cu personalul **TOTAL G**	• **Excedentul brut de exploatare** **(F-G)**
• Excedentul brut de exploatare • Alte venituri din exploatare • Venituri din exploatare privind amortizările şi provizioanele **TOTAL H**	• Alte cheltuieli de exploatare • Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele **TOTAL I**	• **Rezultatul din exploatare** **(H-I)**
• Rezultatul din exploatare • Venituri financiare • Venituri financiare din provizioane **TOTAL J**	• Cheltuieli financiare • Cheltuieli financiare cu amortizările şi provizioanele **TOTAL K**	• **Rezultatul curent** **(J-K)**
• Venituri excepţionale • Venituri excepţionale din amortizări şi provizioane **TOTAL L**	• Cheltuieli excepţionale • Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele **TOTAL M**	• **Rezultatul excepţional** **(L-M)**
• Rezultatul curent • Rezultatul excepţional **TOTAL N**	• Impozitul pe profit **TOTAL P**	• **Rezultatul exerciţiului** **(N-P)**

Scanned with OKEN Scanner

Anexa la bilanţ

Reprezintă un set de situaţii financiare care cuprind informaţii complementare şi explicative în raport cu bilanţul şi contul de profit şi pierdere, precum şi o prezentare sub formă de text privind regulile şi metodele contabile şi de date complementare.

Pentru bilanţul contabil pe anul 1998 – sistem de bază – anexa este definită de următoarele situaţii (anexe): Repartizarea profitului (anexa 1); Situaţia stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie – valori brute (anexa 2); Situaţia creanţelor şi datoriilor (anexa 3); Situaţia altor provizioane decât cele privind deprecierea activelor imobilizate (anexa 4); Date informative (anexa 5a); Plăţi restante (anexa 5b); Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate (anexa 5c); Situaţia activelor imobilizate (anexa 6); Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi datele complementare (anexa 7).

4.4.5. Gestiunea documentelor

În cadrul unităţilor patrimoniale, documentele contabile utilizate trebuie să constituie un sistem unitar şi raţional, care să aibă la bază reguli precise cu privire la întocmirea, folosirea, circulaţia şi evidenţa fiecărui document. Problemele care formează obiectul gestiunii documentelor sunt: **organizarea circulaţiei documentelor, utilizarea şi evidenţa documentelor, reconstituirea documentelor şi păstrarea documentelor.**

a) **Organizarea circulaţiei documentelor** are ca scop de a dimensiona şi raţionaliza traseul de mişcare al documentelor. Din acest punct de vedere, fiecare document trebuie să circule într-o anumită ordine, fără reţineri inutile în cadrul compartimentelor, iar pe principiul operativităţii să se asigure rezolvarea completă şi la timp a lui.

Circulaţia documentelor este formalizată în cadrul unor grafice diferenţiate în grafice individuale (pe fiecare angajat), pe compartimente (structuri organizatorice ale întreprinderii), generale sau sintetice (pe lucrări contabile complexe).

Modelul orientativ, care se poate folosi ca grafic de circulaţie a documentelor se prezintă astfel:

Nr. crt.	Lucrarea sau operaţiile	Termen	Executant	Compartimentul la care se transmit
0	1	2	3	4

b) **Utilizarea şi evidenţa documentelor contabile** ridică probleme cu privire la gestionarea lor. Astfel, pentru toate formularele folosite ca documente se organizează o evidenţă operativă şi una contabilă, potrivit aceleiaşi metodologii ce stă la baza organizării evidenţei bunurilor materiale.

O parte din documentele contabile intră sub incidenţa **formularelor cu regim special.** În această categorie se includ documentele utilizate în activitatea unităţilor patrimoniale pentru efectuarea unor operaţii economico-financiare care afectează

Scanned with OKEN Scanner

patrimonul acestora. Pentru formularele folosite în acest scop se organizează evidență operativă cu ajutorul **„Fișei de magazie a formularelor cu regim special"**. Fișa se completează separat pentru fiecare formular cu regim special și ea cuprinde date cu privire la primirea formularului și elaborarea sa în consum, restituirea de formulare eronat întocmite. De asemenea toate formularele cu regim special înainte de a fi date în folosință sunt inseriate și numerotate, iar eliberarea lor din magazie se face numai pe baza bonului de consum, întocmit de compartimentul care le solicită.

În plus, foile volante sunt parafate sau prevăzute cu sigiliu sec, registrele sunt, șnuruite, sigilate și certificate cu semnăturile autorizate, iar carnetele sunt ștampilate datate și certificate cu semnăturile autorizate.

c) **Reconstituirea documentelor contabile** are loc în cazul în care sunt pierdute, sustrase sau distruse. Operația de reconstituire are loc în termen de 30 de zile, cu respectarea normelor stabilite prin legislația contabilă. Astfel, pentru reconstituirea actelor, documentelor și a evidențelor se întocmește pentru fiecare caz un dosar de reconstituire care conține:

- *sesizarea scrisă*, în termen de 24 de ore de la constatare, a persoanei care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor contabile; sesizarea se adresează conducătorului sau administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării patrimoniului; dacă pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor reprezintă infracțiune se încunoștințează imediat organele de urmărire penală;
- *procesul-verbal de constatare* a pierderii, sustragerii sau distrugerii documentului contabil este întocmit de conducătorul unității, în termen de trei zile de la primirea sesizării; în cadrul procesului-verbal se înscriu: datele de identificare a actului dispărut, numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea actului, data și împrejurările în care s-a constatat lipsa actului respectiv;
- *declarația scrisă* a salariatului responsabil pentru împrejurările în care a dispărut actul, documentul sau evidența respectivă;
- *dovada* sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a salariatului vinovat, după caz;
- *dispoziția scrisă* a conducătorului unității pentru reconstituirea actului, documentului sau evidenței;
- *o copie* de pe actul, documentul sau evidența reconstituită.

În cazul în care documentul contabil emană de la altă unitate, reconstituirea se face de către aceasta, la cererea scrisă a conducătorului unității solicitatoare. Unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, actul reconstituit. Toate documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea **„reconstituit"** – cu arătarea numărului și datei pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru pagubele produse prin dispariția, sustragerea sau distrugerea documentelor contabile, inclusiv pentru eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea și găsirea acestora, se stabilesc răspunderi materiale potrivit Codului muncii.

Nu constituie obiectul reconstituirii actele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

În cazul găsirii ulterioare a originalului documentelor pierdute sau sustrase, actul reconstituit se anulează, pe baza unui proces-verbal, care se atașează la dosarul de reconstituire.

d) **Păstrarea (arhivarea) documentelor contabile.** În cursul anului curent de gestiune, documentele și registrele de evidență contabilă se păstrează în cadrul compartimentului financiar-contabil. După expirarea anului, documentele și registrele sunt predate la arhiva generală a unității.

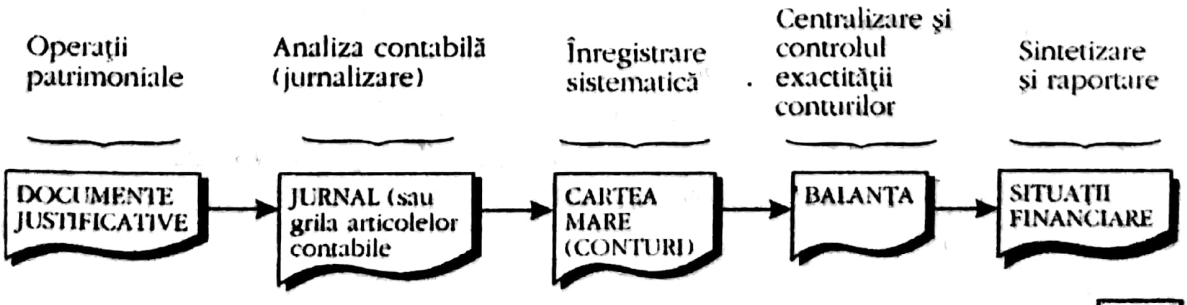
Termenul de păstrare a documentelor contabile este reglementat prin legislația de contabilitate specifică fiecărei țări. Totuși, este recomandabil ca în cazul registrelor contabile și documentelor justificative, originalul sau copia, care au calitatea de forță probantă în raporturile cu terții, termenul de păstrare să fie de **10 ani**; celelalte documente justificative se păstrează **3 ani.** Excepție fac statele de salarii care se păstrează timp de **50 de ani.**

e) **Clasarea documentelor justificative** în cadrul compartimentului financiar-contabil și în arhiva generală se face folosind unul din criteriile: **nominalității** (denumirea documentului), **natura** sau **felul operației economice și financiare**; **cronologic**, în raport de data documentului; **corespondenței**, în raport de denumirea persoanelor juridice și fizice cu care unitatea intră în relații economico-financiare.

4.5. Formele de contabilitate utilizabile

Interfața dintre documentele contabile se realizează prin forma de contabilitate. Aceasta reprezintă **un sistem de formulare corelate între ele, care servesc la înregistrarea și prelucrarea, după anumite reguli, a stării și mișcării elementelor patrimoniale.** În categoria formularelor ca elemente componente ale formei de contabilitate se cuprind: **documentele justificative, registrele contabile, purtătorii tehnici de date** (benzi și discuri magnetice, microfilme etc.), **balanța conturilor, registrul-inventar, situațiile financiare.**

Discutată prin prisma sistemului informațional, forma de contabilitate acoperă prin sfera sa de cuprindere și dă expresie subsistemului: documente – fișiere – rapoarte. O asemenea interpretare este redată în figura de mai jos:



Scanned with OKEN Scanner

În contabilitatea ţărilor apusene, noţiunea de formă de contabilitate este înlocuită prin cea de **sistem contabil**. Într-adevăr, se poate aprecia că prin sistemul contabil se organizează şi materializează structura internă a metodei contabilităţii, implicit a procedeelor sale de lucru. Aşa cum bine se apreciază, contabilitatea în partidă dublă este un concept abstract care se formalizează şi materializează prin sistemul contabil, **interpretat ca un ansamblu de tehnici de prelucrare a datelor şi documentelor contabile, corelate între ele.**

Formele de contabilitate adoptate în cadrul actualului sistem contabil al întreprinderii sunt: **forma clasică; forma pe jurnale; forma „maestru-şah cu jurnale" şi forma informatică.** Fiecare formă de contabilitate se distinge prin procedura sau modul de prelucrare a datelor şi prin structura registrelor contabile folosite pentru redarea înregistrării cronologice şi sistematice. În cadrul tuturor formelor de contabilitate se folosesc, în principal, aceleaşi genuri de registre şi anume *Registrul jurnal, Registrul-inventar, Cartea mare şi Balanţa conturilor (de verificare).*

4.5.1. Forma de contabilitate clasică sau jurnal unic

Se aplică în întreprinderile mici unde volumul operaţiilor ce pot fi înregistrate zilnic este limitat, fără a fi necesară diviziunea muncii contabile. Ea utilizează, într-o formă corelată, următoarele registre: **Jurnalul unic** pentru înregistrarea cronologică; **Cartea mare**, fără ca rulajele să fie dezvoltate pe conturi corespondente, pentru evidenţa sistematică sintetică şi analitică; **Registrul-inventar** pentru inventarierea patrimoniului; **Balanţa conturilor** pentru centralizarea şi verificarea periodică a exactităţii datelor şi **Situaţiile financiare** pentru sintetizarea informaţiilor privind situaţia patrimoniului şi rezultatele obţinute.

Schema formei clasice se prezintă în figura 1.

Această formă de contabilitate are o serie de inconveniente cum sunt: înregistrarea în jurnal este greoaie, existând pericolul repetării înscrierii operaţiilor identice; înregistrarea în jurnal este lentă şi nu permite diviziunea muncii; controlul este dificil, erorile sunt identificate numai în balanţa generală, fără a exista posibilitatea unei localizări facile.

Pentru a depăşi situaţia de mai sus s-a recurs la forma „clasică" cu **„jurnale specializate"**, impropriu denumită astfel, deoarece s-au creat jurnale carte-mare specializate pentru evidenţa analitică a furnizorilor şi clienţilor.

În cadrul acestor registre, înregistrarea se face cronologic şi sistematic. Totodată, pentru operaţiile privind furnizorii şi clienţii, înregistrările în **Jurnalul unic** se fac într-o manieră grupată pe baza documentelor pretotalizate, rezultate din centralizarea înscrierilor din registrele Cartea mare auxiliare.

Scanned with OKEN Scanner

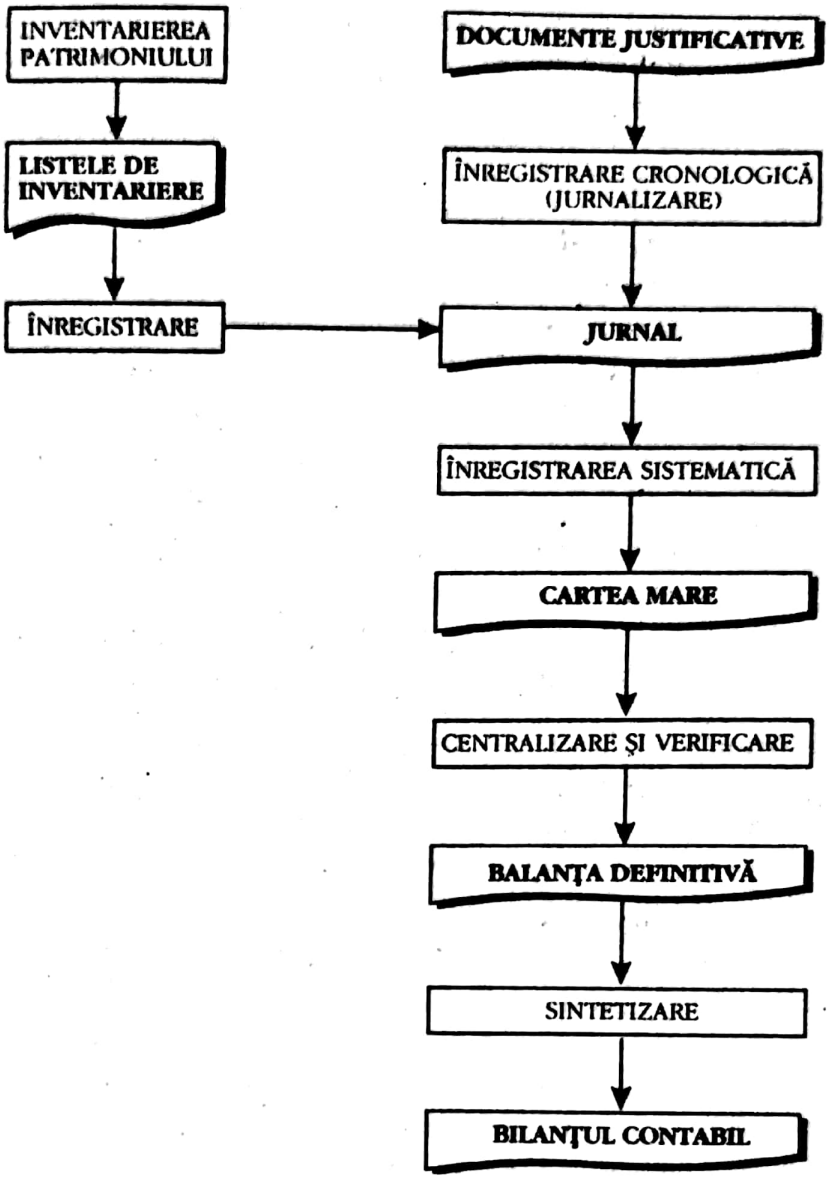


Figura 1. Forma clasică de contabilitate

4.5.2. Forma de contabilitate pe jurnale

Se caracterizează prin aceea că asigură înregistrarea cronologică şi sistematică în jurnalele multiple care se deschid pentru creditul conturilor în corespondenţă cu conturile debitoare, deci rulajul creditor se grupează pe conturi corespondente debitoare. Totodată, în cadrul unor jurnale se realizează atât evidenţa sintetică, cât şi cea analitică, ceea ce contribuie la stabilirea cu uşurinţă a concordanţei datelor pe care acestea le furnizează.

Operaţiile economice şi financiare se înregistrează în marea lor majoritate direct de pe documentele justificative în care sunt consemnate, înlăturându-se paralelismele

Scanned with OKEN Scanner

și reducându-se volumul de muncă. Notele de contabilitate se folosesc numai pentru acele operații care prin natura lor nu necesită documente cu o anumită structură (storn ări, repartizări de diferențe de preț, închiderea conturilor de venituri și a celor de cheltuieli ș.a.). Documentele justificative și notele de contabilitate întocmite constituie anexe ale jurnalului în care sunt înregistrate.

La sfârșitul fiecărei luni, rulajul creditor al contului pentru care este utilizat jurnalul, atât ca sumă totală cât și grupat pe conturi corespondente debitoare, se înscrie în mod obligatoriu în Registrul-jurnal general în vederea obținerii rulajului curent total al lunii respective; după care se consemnează în jurnalul-Cartea mare pentru obținerea rulajului debitor curent al fiecărui cont, cumulându-se în acest scop sumele debitoare existente în jurnalele conturilor unde a fost utilizat drept cont corespondent.

În cadrul formei de înregistrare în contabilitate **„pe jurnale"**, principalele formulare ce se utilizează sunt:

- Registrul-jurnal (cod 14-1-1);
- Registrul-inventar (cod 14-1-2);
- Jurnale auxiliare;
- Cartea mare (cod 14-1-3);
- Balanța de verificare (cod 14-6-30).

Registrul-jurnal (cod 14-1-1) se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiilor economice și financiare consemnate în documentele justificative. Pentru înregistrările care nu au la bază documente justificative se întocmesc note de contabilitate.

Notele de contabilitate se întocmesc pe bază de note justificative sau note de calcul și se înregistrează în mod cronologic în Registrul-jurnal.

Orice înregistrare în acest registru trebuie să cuprindă elemente cu privire la: felul, numărul și data documentului justificativ sau a notei contabile; explicații privind operațiile efectuate și conturile debitoare și creditoare în care s-a înregistrat suma totală corespunzătoare operațiilor efectuate.

În vederea înregistrării în registrul-jurnal a operațiilor economice și financiare consemnate în documentele justificative, se face contarea acestora, indicându-se simbolurile conturilor sintetice debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general elaborat de Ministerul Finanțelor, precum și dezvoltarea în analitic a unor conturi de către unitățile patrimoniale. Operațiile de aceeași natură, realizate în același loc de activitate (atelier, secție etc.) și în cursul aceleiași zile, pot fi centralizate cu ajutorul unui document cumulativ (centralizator), care va sta la baza înregistrării în Registrul-jurnal.

Pe măsura înregistrării în Registrul-jurnal a documentelor justificative și contabile, precum și a notelor de contabilitate, acestora li se atribuie un număr de ordine, corespunzător datei la care au fost înregistrate.

Agenții economici cu un volum restrâns de operații pot conduce numai Registrul-jurnal pentru reflectarea în contabilitate a activității economice și financiare.

Jurnalele auxiliare (multiple) care se folosesc sunt variate și în funcție de destinația și structura pe care o au se pot grupa astfel:

Scanned with OKEN Scanner

❒ jurnale care asigură înregistrările numai pentru creditul unui singur cont sintetic cu delimitarea sumelor pe conturi corespondente debitoare, cum sunt cele pentru active circulante bănești;

❒ jurnale care oglindesc atât rulajul creditor, cât și pe cel debitor ale unor conturi sintetice și analitice, cum este cazul celor pentru venituri;

❒ jurnale în care se reflectă soldurile inițiale și finale, precum și rulajele debitoare și creditoare ale unor conturi sintetice și analitice – dintre care se amintesc cele pentru conturile de active corporale, profit și pierdere ș.a.

În cadrul formei de înregistrare pe jurnale se utilizează, de asemenea, o altă categorie de formulare, denumită **„situații auxiliare"**, care au rolul de a completa jurnalele în sensul creșterii volumului de informații contabile. Asemenea situații servesc pentru controlul **exactității** datelor (cele pentru debitul conturilor de active circulante bănești), pentru evidența analitică a unor conturi sau a unor operații pe care acestea le reflectă (avansuri spre decontare, facturi emise ș.a.), pentru pregătirea datelor (grupare, centralizare, coeficienți de repartizare) în scopul efectuării unor înregistrări contabile (de repartizare a diferențelor de preț, a cheltuielilor indirecte ș.a.).

Categoriile de jurnale și situații folosite în cadrul formei de contabilitate pe jurnale sunt: *Jurnal-situație privind operațiile contabile; Jurnal-situație privind operațiile de casă și bancă; Jurnal privind decontările cu furnizorii; Situația încasărilor-achitării facturilor; Jurnal privind consumurile și alte ieșiri de materiale; Situația privind mișcarea stocurilor; Jurnal privind salariile și contribuția la asigurări sociale; Jurnal privind vânzarea produselor și alte ieșiri; Jurnal privind vânzarea mărfurilor și alte ieșiri; Jurnal privind operații diverse; Situație privind avansurile de trezorerie.*

În funcție de condițiile existente, unitățile patrimoniale pot opta numai pentru unele jurnale sau situații din cele prezentate mai sus, astfel încât în aceste documente să se reflecte orice modificare adusă în patrimoniul unității.

Lunar, în fiecare jurnal auxiliar se stabilesc totalurile sumelor debitoare sau creditoare înregistrate în cursul lunii, totaluri care se trec în Registrul-jurnal, precum și în Cartea mare.

Contabilitatea **analitică** se poate ține, fie direct pe aceste jurnale (pentru unele conturi), fie cu ajutorul celorlalte formulare tipizate comune (fișa de cont analitic pentru valori materiale, fișa de cont pentru operații diverse etc.) sau specifice, folosite în acest scop.

Înregistrările în „jurnal" și în „situație" se fac în mod cronologic în tot cursul lunii sau numai la sfârșitul lunii, fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operațiile aferente lunii respective, care sunt operate cronologic în acestea.

Lunar, se întocmește balanța de verificare a conturilor sintetice, precum și balanțe de verificare ale conturilor analitice.

Cartea-mare (cod 14-1-3) este documentul de sistematizare și de sinteză contabilă care cuprinde toate conturile sintetice și reflectă existența și mișcarea tuturor elementelor patrimoniale, la un moment dat.

Cartea-mare servește la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor conturilor sintetice și stă la baza întocmirii balanței de verificare a conturilor sintetice.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru stabilirea rulajelor, se preia în Cartea mare rulajul creditor din jurnalul contului respectiv, iar rulajul debitor se stabilește prin totalizarea sumelor preluate din coloanele de conturi corespondente ale jurnalelor.

Soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului, care se înscrie pe rândul destinat în acest scop.

Balanța de verificare (cod 14-6-30, 14-6-30/a și 14-6-30/b) este documentul contabil utilizat pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmește bilanțul contabil și celelalte situații de sinteză.

Schema ciclului de prelucrare a datelor în cadrul acestei forme este redată în figura 2.

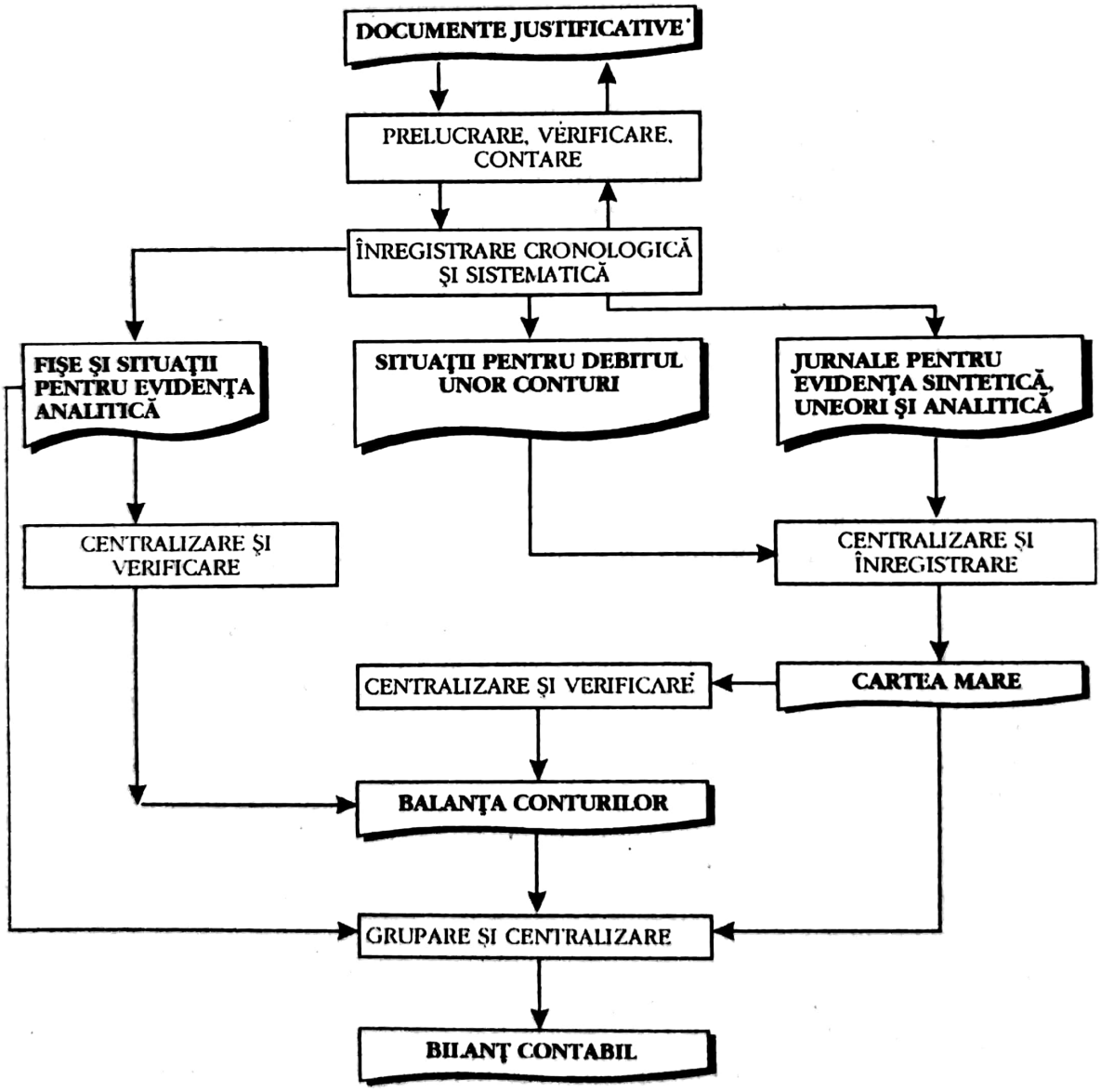


Figura 2. Forma de contabilitate pe jurnale

Scanned with OKEN Scanner

4.5.3. Forma de contabilitate maestru-şah sau pe conturi corespondente

Trăsătura de bază a formei de contabilitate maestru-şah este faptul că pentru fiecare cont sintetic – atât rulajul debitor, cât şi cel creditor – se delimitează pe conturi corespondente creditoare şi respectiv debitoare. Pentru fiecare cont sintetic se deschid câte două fişe contabile şah, una pentru debit şi cealaltă pentru credit, ceea ce denotă că fiecare operaţie economico-financiară se înregistrează în două fişe de cont şi anume: o fişă pentru contul care s-a debitat în corespondenţă cu contul creditat şi cea de a doua fişă pentru contul care s-a creditat în corespondenţă cu contul debitat.

Fişele de cont amintite asigură înregistrarea **sistematică** în conturile sintetice a operaţiilor economice şi financiare de aceeaşi natură şi numai în cadrul fiecărei grupe sau categorii de operaţii omogene se are în vedere înregistrarea cronologică, în ordinea datei de emitere a documentelor justificative.

Pentru omogenizarea evidenţei **analitice** se folosesc alte formulare, cum sunt fişele de cont analitic pentru operaţii diverse care se utilizează pentru conturi ce necesită numai evidenţă valorică (furnizori, clienţi, debitori diverşi, creditori ş.a.), fişe pentru valori materiale necesare în cazul conturilor de active circulante materiale (materii prime, materiale combustibile, produse finite ş.a.), situaţii auxiliare ce se întocmesc ca în cazul formei de înregistrare pe jurnale ş.a.

Înregistrările care se efectuează în fişele de cont sintetic maestru şah şi în cele de cont analitic se bazează pe **documente justificative şi note de contabilitate** sau pe **documente centralizatoare** în care acestea sunt consemnate, după caz, şi numai după ce au fost înregistrate în prealabil în registrul-jurnal general, care asigură înregistrarea cronologică.

La finele fiecărei luni, totalurile fişelor de cont maestru-şah se înscriu în jurnalul-Cartea mare în vederea obţinerii datelor cumulate de la începutul anului, după care se întocmeşte balanţa de verificare a conturilor sintetice, iar totalul rulajului curent al acesteia se compară şi trebuie să fie egal cu totalul Registrului jurnal general întocmit pentru aceeaşi lună. Totodată, se întocmesc balanţe de verificare analitice, iar sumele totale care se obţin se compară cu cele din conturile sintetice la care se referă.

În cadrul formei de înregistrare **„maestru-şah"**, principalele formulare ce se utilizează sunt:

- Registrul-jurnal (cod 14-1-1);
- Registrul-inventar (cod 14-1-2);
- Cartea mare-şah (cod 14-1-1-3/a);
- Balanţa de verificare (cod 14-6-30, 14-6-30/a şi 14-6-30/b).

Registrul-jurnal (cod 14-1-1) şi variantele acestuia se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operaţiilor economice şi financiare consemnate în documentele justificative, la fel ca în cazul formei de înregistrare „pe jurnale".

Scanned with OKEN Scanner

În vederea înregistrării în Registrul-jurnal, documentele justificative sunt supuse prelucrării contabile (sortare pe feluri de operații, verificare, evaluare, contare). Dacă pentru același fel de operații există mai multe documente justificative, acestea se totalizează zilnic sau lunar cu ajutorul documentelor cumulative întocmite, fie pentru debitul, fie pentru creditul contului care reflectă asemenea operații.

Pentru înregistrările care nu au la bază documentele justificative se întocmesc note de contabilitate.

Pe măsura înregistrării în Registrul-jurnal a documentelor justificative, documentelor cumulative și notelor de contabilitate li se atribuie un număr de ordine, corespunzător date la care au fost înregistrate.

Lunar, în Registrul-jurnal, totalul sumelor debitoare și creditoare trebuie să corespundă cu rulajele curente debitoare și creditoare din balanța de verificare a conturilor sintetice, întocmită pentru luna respectivă.

Cartea mare-șah (cod 14-1-3/a) este documentul de sistematizare a înregistrărilor contabile în conturile sintetice.

Înregistrările în Cartea mare-șah se fac pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative și a notelor de contabilitate, cronologic, zilnic sau ori de câte ori este nevoie. Înregistrarea în acest document, deschis pentru fiecare cont sintetic, este precedată de înregistrarea în Registrul-jurnal.

La sfârșitul lunii, pentru fiecare cont sintetic din Cartea mare-șah se stabilesc totaluri la rulajul contului debitor sau creditor și ale conturilor corespondente. Totalurile sumelor conturilor corespondente trebuie să fie egale cu rulajul debitor sau creditor al contului respectiv.

Contabilitatea **analitică** se ține cu ajutorul formularelor tipizate comune (fișa de cont pentru operații diverse, fișa de cont analitic pentru valori materiale) sau cu ajutorul formularelor titpizate specifice folosite în acest scop.

Balanța de verificare (cod 14-6-30, 14-6-30/a și 14-6-30/b, după caz) se întocmește lunar pe baza totalurilor preluate din Cartea mare-șah, respectiv din fișele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic.

De asemenea, se întocmesc balanțe de verificare lunare pentru conturile analitice utilizate.

Schema ciclului de prelucrare a datelor în cadrul formei ei de contabilitate **„maestru-șah"** este redată în figura 3.

Scanned with OKEN Scanner

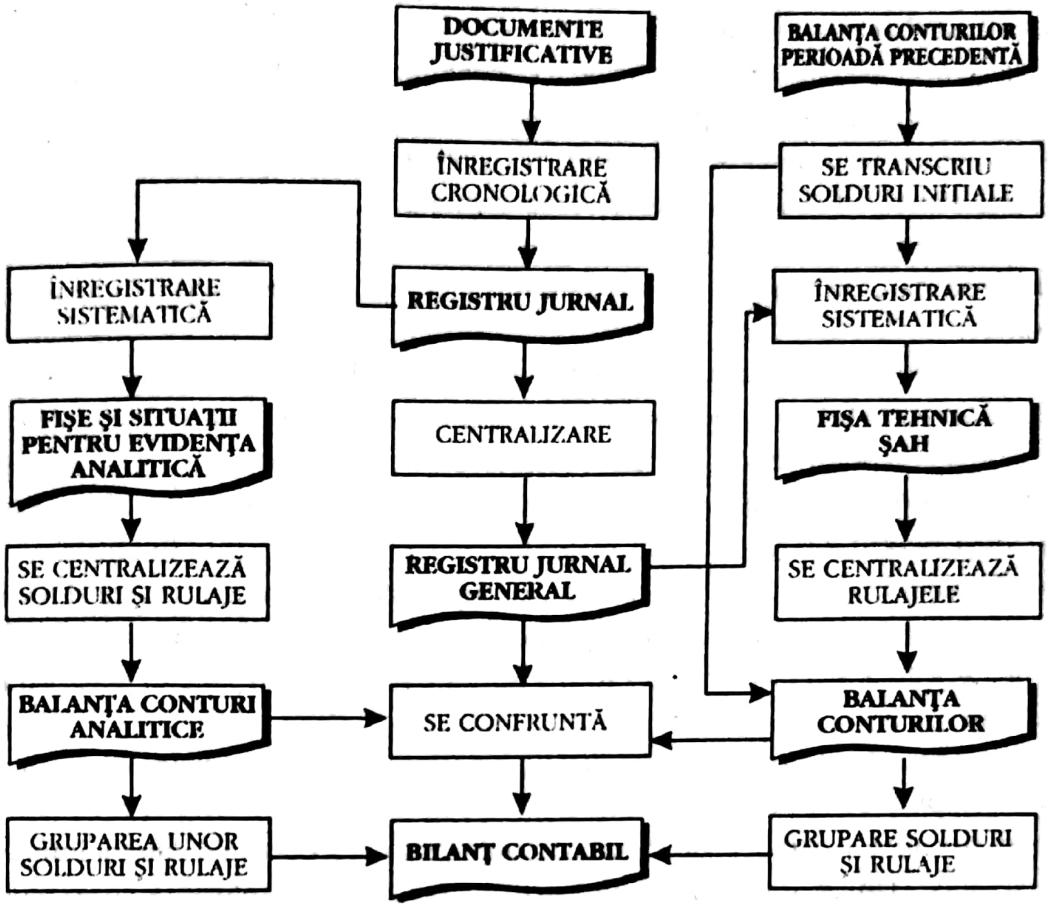


Figura 3. Forma de contabilitate „maestru-șah"

4.5.4. Forma de contabilitate informatică

Reprezintă o adaptare prin folosirea tehnicii electronice de calcul a formelor de contabilitate prezentate mai înainte.

Ciclul contabil de prelucrare a datelor are, la intrare, în calculator, formula contabilă. Pe baza ei se clădește întregul sistem de stocare și prelucrare a datelor.

Pe baza datelor introduse în calculator se editează obligatoriu **Registrul-jurnal**, care constituie evidența cronologică. Același registru servește și la verificarea și validarea datelor introduse în calculator.

Editarea registrelor **Carte mare** este, după caz, obligatorie sau facultativă, în raport de decizia utilizatorului de sistem informatic. Dacă se reține varianta facultativă, registrele sunt editate selectiv la cererea consumatorului de informație.

În mod obligatoriu sunt editate, lunar, **balanțele conturilor** care, în cele mai multe cazuri, preiau și funcția registrelor Carte mare.

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care se folosesc forme de contabilitate informatice se produc modificări și în ceea ce privește circuitul și prelucrarea documentelor justificative și a celor contabile. Documentele justificative se pregătesc pentru a fi predate unității de informatică în sensul grupării, contării și înscrierii lor în borderouri elaborate în acest scop. La rândul lor, listingurile sau situațiile finale care se primesc de la unitatea de informatică se verifică sub aspectul exactității datelor preluate din documentele justificative, se întocmesc liste de erori care se remit unității de informatică, se reprimesc listingurile corectate s.a.m.d.

Datele contabile se pot prelucra integral sau parțial cu mijloace tehnice de calcul, obținându-se toate formularele contabile necesare sau numai o parte dintre ele, prelucrarea realizându-se în cadrul aceleiași unități sau de către terți.

Unitatea sau compartimentul de informatică ce asigură prelucrarea datelor poartă răspunderea pentru exactitatea informațiilor care se furnizează prin intermediul listingurilor obținute, iar beneficiarul răspunde, la rândul său, pentru exactitatea și realitatea datelor pe care le transmite pentru prelucrare, precum și de respectarea normelor contabile, stocarea și păstrarea sub forma suporților tehnici ai datelor înregistrate în contabilitate.

Potrivit *art. 23 din Legea contabilității*, persoanele juridice și fizice care utilizează sistemele de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporților tehnici și controlul datelor înregistrate în contabilitate. Unitățile de informatică poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a datelor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea și realitatea datelor pe care le transmit spre prelucrare.

Documentele tipizate comune privind activitatea financiar-contabilă și modelele registrelor utilizate în contabilitate de către toate unitățile patrimoniale sunt prevăzute în „Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate comune pe economie, pentru activitatea financiară și contabilă" (tabelul 1.1), emis de către Ministerul Finanțelor*.

* * *

La instituțiile publice și organizațiile obștești se poate folosi forma de înregistrare în contabilitate „maestru-șah simplificat". În acest caz, contabilitatea sintetică se ține pe Fișe de cont pentru operații diverse (cod 14-6-22 și 14-6-22/a), deschise pentru fiecare cont sintetic în Cartea-mare (șah), iar contabilitatea analitică se ține pe fișele menționate la forma de înregistrare „maestru-șah". Evidența analitică a creditelor bugetare, plăților

* Ordin al ministrului finanțelor nr. 425/1998.

Scanned with OKEN Scanner

de casă și a cheltuielilor efective se ține cu ajutorul Fișei pentru operații bugetare (cod 14-6-23).

Potrivit Legii contabilității, pot ține contabilitatea în partidă simplă: consiliile locale comunale, unitățile de cult, asociațiile de proprietari, asociațiile familiale și persoanele fizice autorizate să desfășoare activități independente.

Registrele de contabilitate care se utilizează în acest caz sunt:

■ **pentru primăriile comunale:**
- Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/a);
- Registrul-inventar (cod 14-1-2);
- Registrul pentru evidența mijloacelor fixe (cod 14-2-1/a);
- Fișă de cont analitic pentru valori materiale (cod 14-3-10), sub formă de registru;
- Registru pentru evidența veniturilor (cod 14-6-19);
- Registru pentru evidența cheltuielilor și a altor operații (cod 14-6-20).

■ **pentru asociațiile de proprietari:**
- Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/a);
- Registrul-inventar (cod 14-1-2);
- Registru pentru evidența fondului de rulment și a altor fonduri (cod 14-6-25);
- Registru pentru evidența bunurilor asociației (cod 14-6-26);
- Registru pentru evidența operațiilor bănești (cod 14-6-27);
- Lista de plată a cotelor de contribuții pentru cheltuielile comune de folosință, întreținere și reparații (cod 14-6-28).

■ **pentru asociații familiale și persoane fizice autorizate să desfășoare activități pe bază de liberă inițiativă:**
- Registru-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/a);
- Registrul-inventar (cod 14-1-2).

În Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/a) se înregistrează cronologic, zi de zi, toate operațiile de încasări și plăți efectuate, pe baza documentelor justificative, fără a se lăsa rânduri libere și fără ștersături.

Registrul-jurnal de încasări și plăți este documentul pe baza căruia se stabilesc veniturile încasate și cheltuielile efectuate, elemente care stau la baza determinării obligațiilor fiscale de plată.

Indiferent de forma de contabilitate aplicată, unitatea patrimonială va înregistra în **Registrul-inventar** (cod 14-1-2) toate elementele patrimoniale inventariate, potrivit normelor legale.

Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea și depunerea bilanțului contabil, vor fi corectate în anul în care acestea se constată, bilanțurile contabile ale exercițiilor anterioare nemaiputând fi modificate.

Scanned with OKEN Scanner

NOMENCLATORUL

privind modelele registrelor şi formularele tipizate, comune pe economie, privind activitatea financiară şi contabilă

Tabelul 1.1

Nr. crt.	Denumirea formularului	Cod	
		de bază	de variantă
0	1	2	3
	I. REGISTRELE DE CONTABILITATE		
1.	Registrul-jurnal	14-1-1	
	– Registrul-jurnal de încasări şi plăţi		14-1-1/a
2.	Registrul-inventar	14-1-2	
3.	Cartea-mare	14-1-3	
	– Cartea mare (şah)		14-1-3/a
	II. MIJLOACE FIXE		
4.	Registrul numerelor de inventar	14.-2-1	
	– Registru de inventar privind investiţiile, dotările şi alte utilităţi		14-2-1/a
5.	Fişa mijlocului fix	14-2-2	
6.	Bon de mişcare a mijloacelor fixe	14-2-3 A	
	– Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale		14-2-3/aA
7.	Proces-verbal de recepţie	14-2-5	
	– Proces-verbal de recepţie provizorie		14-2-5/a
	– Proces-verbal de punere în funcţiune		14-2-5/b
	– Proces-verbal de recepţie finală		14-2-5/c
	III. BUNURI DE NATURA STOCURILOR		
8.	Notă de recepţie şi constatare de diferenţe	14-3-1A	
	– Notă de recepţie şi constatare de diferenţe		14-3-1/aA
9.	Bon de primire în consignaţie	14-3-2	
10.	Bon de predare, transfer, restituire	14-3-3A	
11.	Bon de consum	14-3-4A	
	– Bon de consum (colectiv)		14-3-4/a
	– Fişă limită de consum		14-3-4/bA
	– Fişă limită de consum (colectivă)		14-3-4/cA
	– listă zilnică de alimente		14-3-4/dA
12.	Dispoziţie de livrare	14-3-5A	
13.	Borderou de predare a documentelor	14-3-7	

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3
14.	Fişă de magazie	14-3-8	
	– Fişă de magazie (cu două unităţi de măsură)		14-3-8/a
	– Fişă de magazie cu repartizarea ieşirilor		14-3-8/c
15.	Fişă de evidenţă a obiectelor de inventar în folosinţă	14-3-9	
	– Fişă de evidenţă a stocurilor şi a obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă		
16.	Registrul stocurilor	14-3-11	
	– Registrul stocurilor		14-3-11/a
17.	Listă de inventariere		
	– Listă de inventariere (pentru gestiuni global-valorice)		14-3-12/a
	– Listă de inventariere		14-3-12/b
	IV. MIJLOACE BĂNEŞTI ŞI DECONTĂRI		
18.	Chitanţă pentru operaţii în valută		14-4-1/a
19.	Proces-verbal de plăţi	14-4-3A	
20.	Dispoziţie de plată-încasare către casierie	14-4-4	
	– Dispoziţie de plată-încasare către casierie (colectivă)	14-4-4/a	
21.	Împuternicire	14-4-5	
22.	Borderoul documentelor achitate cu cecuri de decontare	14-4-6	
23.	Registru de casă	14-4-7A	
	– Registru de casă (în valută)		14-4-7/aA
	– Registru de casă		14-4-7/bA
	– Registru de casă (în valută)		14-4-7/cA
24.	Bon de vânzare	14-4-12	
25.	Borderou de achiziţie	14-4-13	
	– Borderou de achiziţie (alimentaţie publică)		14-4-13/a
	– Borderou de achiziţie (de la producători individuali)		14-4-13/b
26.	Decont pentru operaţii în participaţie	14-4-14	
	V. SALARII ŞI ALTE DREPTURI DE PERSONAL		
27.	Stat de salarii	14-5-1	
	– Stat de salarii		14-5-1/a
	– Stat de salarii (fără elementele componente ale salariului total)		14-5-1/b

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3
	– Stat de salarii (fără elementele componente ale salariului total)		14-5-1/c
	– Listă de avans chenzinal		14-5-1/d
	– Listă de avans chenzinal		14-5-1/e
	– Listă de indemnizaţii pentru concediul de odihnă		14-5-1/f
	– Desfăşurătorul indmnizaţiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat		14-5-1/g
	– Drepturi băneşti – Chenzina I (extras)		14-5-1/h
	– Drepturi băneşti – Chenzina a II-a (extras)		14-5-1/i
	– Stat de salarii pentru colaboratori		14-5-1/j
	– Stat de salarii		14-5-1/k
	– Stat de salarii		14-5-1/l
28.	Fişă de evidenţă a salariilor	14-5-2	
	– Fişă de evidenţă a salariilor (cu elementele componente ale salariului total)		14-5-2/a
29.	Ordin de deplasare (delegaţie)	14-5-4	
	– Ordin de deplasare (delegaţie) în străinătate (transporturi intrenaţionale)		14-5-4/a
30.	Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)	14-5-5	
	– Decont de cheltuieli valutare (transporturi internaţionale)		14-5-5/a
	VI. CONTABILITATEA GENERALĂ		
31.	Notă de debitare-creditare	14-6-1A	
32.	Notă de contabilitate	14-6-2A	
	– Notă de contabilitate		14-6-2/aA
33.	Extras de cont	14-6-3	
34.	Jurnal-situaţie privind operaţiile contabile	14-6-4	
35.	Jurnal-situaţie privind operaţiile de casă şi bancă	14-6-5	
	– Jurnal-situaţie privind operaţiile de casă şi bancă		14-6-5/a
36.	Jurnal privind decontările cu furnizorii	14-6-6	
37.	Situaţia încasării-achitării facturilor	14-6-7	
38.	Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri	14-6-8	
	– Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri		14-6-8/a
39.	Situaţie privind mişcarea stocurilor	14-6-9	
40.	Jurnal privind salariile şi contribuţia la asigurările sociale	14-6-10	

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3
41.	Jurnal privind repartizarea și decontarea cheltuielilor de producție	14-6-11	
	– Jurnal privind repartizarea și decontarea cheltuielilor de producție		14-6-11/a
42.	Jurnal privind vânzarea produselor și alte ieșiri	14-6-12	
	– Jurnal pentru vânzări		14-6-12/a
43.	Jurnal privind vânzarea mărfurilor și alte ieșiri	14-6-13	
44.	Borderou de primire a obiectelor în consignație	14-6-14	
45.	Borderou de ieșire a obiectelor din consignație	14-6-15	
	– Borderou de vânzare (încasare)		14-6-15/a
46.	Jurnal privind operații diverse (pentru conturi sintetice)	14-6-17	
	– Jurnal privind operații diverse (pentru conturi sintetice)		14-6-17/a
	– Jurnal pentru cumpărări		14-6-17/b
47.	Situație privind avansurile de trezorerie	14-6-18	
48.	Fișă de cont analitic pentru cheltuieli efective	14-6-21	
	– Fișă de cont analitic pentru cheltuieli indirecte de producție		14-6-21/a
49.	Fișă de cont pentru operații diverse	14-6-22	
	– Fișă de cont pentru operații diverse (în valută și în lei)		14-6-22/a
50.	Document cumulativ	14-6-24	
	– Document cumulativ		14-6-24/a
	– Document cumulativ		14-6-24/b
	– Document cumulativ		14-6-24/c
51.	Registru pentru evidența fondului de rulment și a altor fonduri (pentru asociațiile de proprietari)	14-6-25	
52.	Registru pentru evidența bunurilor asociației (pentru asociațiile de proprietari)	14-6-26	
53.	Registru pentru evidența operațiilor bănești (pentru asociațiile de proprietari)	14-6-27	
54.	Listă de plată a cotelor de contribuție pentru cheltuielile comune de folosință, întreținere și reparații (pentru asociațiile de proprietari)	14-6-28	

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3
55.	Scadenţarul cheltuielilor înregistrate în avans	14-6-29	
56.	Balanţă de verificare (cu patru egalităţi)	14-6-30	
	– Balanţă de verificare (cu trei egalităţi)		14-6-30/a
	– Balanţă de verificare (cu două egalităţi)		14-6-30/b
	– Balanţă analitică a valorilor materiale		14-6-30/c
	VII. BILANŢ CONTABIL		
	VIII. ALTE SUBACTIVITĂŢI		
57.	Declaraţie de inventar	14-8-1	
58.	Decizie de imputare	14-8-2	
	– Angajament de plată		14-8-2/a
59.	Contract de garanţie în numerar	14-8-3	
	– Contract de garanţie suplimentară		14-8-3/a

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2

CONTABILITATEA CAPITALURILOR

2.1. CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA CAPITALURILOR

Unităţile patrimoniale, indiferent de tipul şi forma de organizare, trebuie să-şi constituie capitalul, ca primă măsură şi element important al patrimoniului care să le creeze posibilitatea stabilirii relaţiilor cu terţii pentru demararea şi dezvoltarea obiectului activităţii.

Capitalurile exprimă, în esenţă, sub formă bănească, obligaţiile unităţii faţă de cei care participă la constituirea sa, aceştia fiind atât persoane fizice (asociaţii sau acţionari), cât şi persoane juridice (societăţi comerciale, fundaţii, instituţii, statul).

Într-un sens mai larg, se găsesc sub denumirea de *capitaluri permanente,* acestea fiind componenta de bază a pasivului bilanţier destinat a finanţa, într-o manieră durabilă (de regulă pe o perioadă mai mare de un an), activul patrimonial al întreprinderii.

În raport cu modul lor de constituire financiară, capitalurile se diferenţiază în **capitaluri proprii, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli** şi **datorii pe termen mediu şi lung.**

a) Capitalurile proprii se constituie prin aportul proprietarilor, prin autofinanţare şi din alte surse financiare nerambursabile. În mod concret, ele se identifică prin capitalul individual sau social, după caz, primele legate de capital, diferenţele sau plusvalorile din reevaluarea activelor, rezervele întreprinderii, rezultatul reportat din exerciţiile precedente, rezultatul exerciţiului, fondurile proprii cu scop determinat, subvenţiile pentru investiţii sau subsidiile de capital, provizioanele asimilate capitalului (reglementate).

În contabilitatea fluxurilor de operaţii, dar mai ales în analiza financiară este necesar să se facă distincţie între situaţia netă şi capitalurile proprii, schema adoptată în acest sens prezentându-se astfel:

- *Capital social (din care vărsat):*

(+) *Prime de capital*
(+) *Rezerve*
(+) *Diferenţe din reevaluare*
(+) *Rezultat reportat (+ sau -)*

Scanned with OKEN Scanner

(+) *Fondurile proprii cu scop determinat*

(=) ***Situaţia netă după repartizarea rezultatului***

(+) *Subvenţii pentru investiţii*

(+) *Provizioane reglementate*

(=) ***Totalul capitalurilor proprii după repartizarea rezultatului.***

O întreprindere nu poate să funcţioneze fără existenţa capitalurilor proprii, ele fiind necesare pentru „a suporta riscul economic pe care creditorii, altfel, nu vor accepta să şi-l asume"*.

a_1) *Capitalul propriu-zis* – reprezintă echivalentul aporturilor la capital aduse de întreprinzătorul individual, asociaţi sau acţionari, la constituirea întreprinderii.

Aceste capitaluri pot „îmbrăca" deci, forma de:

- *capital individual* – în cazul întreprinderilor individuale, fiind integral proprietatea întreprinzătorului;
- *capital social* – specific societăţilor comerciale, reprezentat de valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale deţinute de acţionari sau asociaţi.

Atâta timp cât întreprinderea funcţionează, capitalul constituie un post de pasiv neexigibil reprezentând garanţia pe care o oferă întreprinderea creditorilor săi. Se poate vorbi, deci, de principiul fixităţii capitalului ceea ce înseamnă că acest element patrimonial, constituind „gajul" creditorilor săi sociali, marchează limita responsabilităţii societăţii faţă de ei şi care nu poate fi modificat prin operaţiile curente ale societăţii; din acelaşi motiv capitalul social trebuie integral subscris. În schimb, capitalul poate fi modificat printr-un act de voinţă expres, exprimat în documentaţia de constituire a societăţii (statut, contract de societate) sau printr-un act adiţional acesteia.

Astfel, capitalul social se poate majora prin încorporarea rezervelor, a primelor legate de capital sau a profiturilor din exerciţiile financiare precedente, respectiv a celor din perioada curentă, şi se poate diminua prin acoperirea pierderilor din perioada precedentă, a celor realizate în exerciţiul financiar curent sau prin alte operaţii.

a_2) *Primele legate de capital* – rezultă din operaţiile de creştere a capitalului realizat prin aporturi noi în numerar şi/sau în natură sau cu ocazia unei fuziuni.

Se disting, astfel, următoarele tipuri de prime legate de capital:

- **prime de emisiune** – reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale;
- **prime de fuziune** – apar în cazul fuziunii a două sau mai multor societăţi şi reprezintă excedentul dintre valoarea bunurilor primite ca aport şi valoarea nominală a acţiunilor emise cu ocazia fuzionării.
- **prime de aport** – apar în cazul creşterii de capital prin aport în natură şi reprezintă excedentul dintre valoarea aporturilor în natură la capitalul social subscris şi valoarea nominală a acţiunilor emise.

* Pierre Lasséque, *„Gestion de l'intreprise et comptabilité"*, VIII-ème édition, Éd. Dalloz, Paris, 1978.

Scanned with OKEN Scanner

a_3) *Diferenţele din reevaluare* – reprezintă soldul diferenţelor între valoarea actuală (mai mare) şi valoarea înregistrată în contabilitate a elementelor de activ (mai mică) supuse reevaluării în condiţiile legii – sumele rezultate fiind transferate la rezerve sau încorporate în capitalul social.

a_4) *Rezervele* – sunt, în principiu, profituri afectate în mod durabil întreprinderii până la decizia contrară a organelor competente*. Se constituie, deci, anual din profitul brut sau net, după caz, al întreprinderii, sau, în mod excepţional, din primele de emisiune şi primele de aport în cazul în care acestea nu se utilizează la plata cheltuielilor de emisiune sau nu sunt destinate amortizării acţiunilor. Sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor sau pentru majorarea capitalului.

Se deosebesc următoarele categorii:

- *rezerve legale* – constituie conform legii** prin preluarea în fiecare an a cel puţin 5% din profitul brut până când acestea vor deţine minimum 20% din capitalul social. În caz de micşorare, se completează în condiţiile prevăzute de lege. De asemenea, în rezervele legale se poate include şi excedentul obţinut prin emiterea de acţiuni la un curs mai mare decât valoarea lor nominală;
- *rezerve statutare* – se constituie anual din profitul net, conform prevederilor din statutul/actul constitutiv al societăţii;
- *alte rezerve*, neprevăzute de lege sau de statut, pot fi constituite facultativ, pe seama profitului net, pentru: acoperirea pierderilor, creşterea capitalului social, răscumpărarea de către societate a propriilor acţiuni sau părţi sociale în vederea reducerii de capital sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

a_5) Profitul reportat – reprezintă profitul (reportul beneficiar) a cărui repartizare a fost amânată de Adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor şi care va afecta rezultatul exerciţiului curent.

Din punct de vedere economic, profitul nerepartizat reportat este de aceeaşi natură ca rezervele; diferenţa între aceste elemente constă în faptul că primul este determinat de amânarea deciziei de repartizare a profitului considerată de acţionari ca o decizie mai puţin riguroasă decât cea de constituire a unei rezerve, dar care poate fi justificată printr-o lipsă de lichidităţi care i-ar fi permis repartizarea.

În literatura de specialitate se întâlneşte şi sub denumirea de *Reportul la nou* („réport à nouveau"), întrucât rezultatul reportat poate fi şi negativ reprezentând pierderea constatată în perioada precedentă şi neacoperită (report deficitar), care nefiind imputată asupra rezervelor sau capitalului social, urmează a fi dedusă din rezultatul exerciţiului curent.

Profitul reportat majorează capitalurile proprii, iar pierderea neacoperită reportată le diminuează.

---

* J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corre, Mémento Pratique Comptable, Ed. Francis Lefebvre, Paris, 1993.

** Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată.

Scanned with OKEN Scanner

a_6) *Rezultatul exercițiului* – se determină ca diferență între venituri și cheltuieli, fiind favorabil – profit (rezultat creditor al exercițiului) sau nefavorabil – pierdere (rezultat debitor al exercițiului) și care contribuie la majorarea și respectiv diminuarea capitalurilor proprii.

a_7) *Fondurile proprii* – constituie elemente dinstincte în grupa capitalurilor proprii și cuprind: fondul de participare la profit și alte fonduri prevăzute de lege pe care întreprinderea le poate constitui din profit și din alte surse. Având o destinație specială, se utilizează pentru stimularea angajaților prin participarea lor la repartizarea profitului sau în alte scopuri. Până la utilizarea lor, fondurile proprii rămân componente importante ale capitalurilor proprii, majorând nivelul surselor cu caracter durabil deținute de întreprindere pentru finanțarea elementelor patrimoniale de activ.

a_8) *Subvențiile de capital* – sunt resursele provenite de la bugetul de stat, din partea administrațiilor locale sau alte resurse. Aceste subvenții figurează în masa capitalurilor proprii, fiind utilizate pentru achiziționarea sau crearea de noi valori de natura imobilizărilor (subvenții pentru echipament) sau pentru finanțarea unor activități pe termen lung (de exemplu: prime de dezvoltare pentru întreprinderile care creează noi locuri de muncă etc.).

În această categorie de subvenții *se include și valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite sub formă de donații sau cu titlu gratuit, precum și cele constatate în plus cu ocazia inventarierii*. Subvenția se înregistrează la venituri excepționale, pe măsura amortizării bunurilor respective.

a_9) Provizioanele asimilate capitalului (reglementate) – fac parte din categoria mai amplă a provizioanelor, acestea reprezentând valori calculate și incluse în cheltuieli adică în cheltuielile excepționale ale întreprinderii. „Constituirea provizioanelor pune probleme delicate, după cum e vorba, în virtutea principiului prudenței, de a evalua și aprecia deprecierile suferite (fără ca ele să fie ireversibile sau definitive) sau riscurile și cheltuielile previzibile".* Reglementările fiscale permit întreprinderilor și constituirea unor provizioane care au caracterul de rezerve, de unde și includerea lor în structura capitalurilor proprii.

Pentru a nu se confunda, însă, provizioanele cu rezervele propriu-zise, se impun următoarele delimitări:

- *rezervele* – corespund unor cote *părți din profitul* întreprinderii, destinate acoperirii efectelor negative ale factorilor aleatori sau pentru a contribui la dezvoltarea întreprinderii (când sunt incorporate în capitalul social), reprezentând o utilizare a profitului în baza unei decizii exprese a Adunării generale a asociaților sau acționarilor.
- *provizioanele – sunt cheltuieli cu caracter reversibil* efectuate în scopul acoperirii

* J. Rafegeau, P. Dufils, J. Corre, Op. cit., p. 664.

Scanned with OKEN Scanner

unor pierderi sau cheltuieli de o natură precisă, dar asupra cărora întreprinderea are o marjă de incertitudine referitoare la mărimea acestora sau la data exigibilității lor (deci, sunt doar probabile).

Deci, constituirea lor se poate realiza și în condițiile inexistenței profitului, fiind o decizie, un act de gestiune curentă. Condițiile deductibilității fiscale a provizioanelor trebuie să fie clar precizate, ele fiind reluate și/sau anulate (reintegrate) în rezultatul exercițiului perioadei când rămân fără obiect sau neutilizate.

Din cele trei categorii mari de provizioane care se pot constitui – respectiv provizioane pentru depreciere, pentru riscuri și cheltuieli și reglementate – în structura capitalurilor proprii sunt cuprinse numai *provizioanele reglementate*. Acestea se individualizează prin regimul fiscal propriu, fiind constituite atunci când întreprinderea urmărește un avantaj fiscal (o amânare de impozit).

În această grupă se includ provizioanele: pentru investiții constituite în cadrul contractului de participare a salariaților la profit; pentru acoperirea fluctuațiilor de curs valutar; pentru acoperirea creșterilor de prețuri; alte provizioane reglementate (amortismentele derogatorii, implantări în străinătate, plusuri de valoare reinvestite).

b) Provizioane pentru riscuri și cheltuieli. Aplicarea principiului prudenței în contabilitate și în evaluarea elementelor patrimoniale solicită printre altele și constituirea de provizioane atunci când anumite cheltuieli sau pierderi pot fi prevăzute și estimate fără însă a fi cunoscute mărimea lor exactă și data efectuării lor. Deci, ele sunt destinate acoperirii de riscuri și cheltuieli pe care evenimente survenite sau în curs de desfășurare le fac probabile; astfel de evenimente privesc cazuri precise, dar înfăptuirea lor este nesigură.

În timp ce provizioanele pentru deprecieri corespund unor diminuări de valoare a unor elemente de activ (bunuri) precis determinate figurând ca elemente substractive ale posturilor de activ, pentru determinarea valorii nete, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli privesc ansamblul elementelor de activ; diminuările de valoare care le motivează constituirea nu sunt strict delimitate pe elemente de activ, fiindu-le precizată doar originea, de unde și justificarea reflectării lor în pasivul bilanțului.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli reprezintă, astfel, datorii probabile dispuse între capitalurile proprii și datoriile pe termen lung – această poziționare fiind motivată de cele două situații extreme care pot interveni, și anume:

- când riscurile sau cheltuielile pentru care s-au constituit sunt nule sau inexistente, provizioanele respective (sau fracțiunea din ele) pot fi asimilate capitalurilor proprii;
- când riscurile sau cheltuielile sunt mari, ele reprezintă „cheltuieli de plătit", fiind deci asimilate datoriilor ce urmează a fi decontate în timp, pe mai multe exerciții.

Se disting următoarele categorii mai importante de provizioane pentru riscuri și cheltuieli:

Scanned with OKEN Scanner

- provizioane pentru litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;
- provizioane pentru cheltuieli legate de activitatea de „service" în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţii acordate clienţilor;
- provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii (cheltuieli cu reparaţiile capitale eşalonate, cheltuieli cu reparaţiile curente, reviziile tehnice şi alte cheltuieli la unităţile sezoniere). Aceste provizioane pot fi asemănate cu „rezervele pentru cheltuieli preliminare" constituite şi înregistrate în sistemul anterior de contabilitate din ţara noastră;
- provizioane pentru pierderi lantente aferente unor datorii pe termen lung;
- alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

c) Datoriile pe termen mediu şi lung reprezintă resurse financiare străine, fumizate, pe termen mediu sau lung, de terţe persoane în raport cu întreprinderea. Sunt considerate pe termen mediu dacă durata de finanţare este până la cinci ani şi pe termen lung dacă durata de finanţare este de peste cinci ani.

În mod concret, datoriile pe termen mediu şi lung se identifică cu împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, creditele bancare pe termen mediu şi lung, datoriile legate de participarea în cadrul întreprinderilor în participaţie sau asociative, datorii privind concesiunile şi locaţiile de gestiune, alte împrumuturi şi datorii asimilate (credite de la alte întreprinderi sau instituţii financiare etc.) precum şi dobânzile aferente datoriilor pe termen lung şi mijlociu.

În Planul de conturi general sunt delimitate următoarele categorii de capitaluri:

CLASA 1 „CONTURI DE CAPITALURI"

10 CAPITAL ŞI REZERVE

101 Capital social

1011 Capital subscris şi nevărsat
1012 Capital subscris vărsat
1015 Patrimoniul regiei
1017 Capital social rezultat din reevaluarea imobilizării corporale
1018 Patrimoniul propriu al regiei rezultat din reevaluarea imobilizărilor

104 Prime legate de capital

1041 Prime de emisiune sau de aport
1042 Prime de fuziune

105 Diferenţe din reevaluare

106 Rezerve

1061 Rezerve legale
1063 Rezerve statutare
1068 Alte rezerve

Scanned with OKEN Scanner

107 Rezultatul reportat

108 Contul întreprinzătorului

11 FONDURI

112 Fondul de participare la profit

118 Alte fonduri

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI

121 Profit şi pierderi

129 Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII

131 Subvenţii pentru investiţii

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE

141 Provizioane reglementate

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

162 Credite bancare pe termen lung şi mediu

166 Datorii legate de participaţii

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

Scanned with OKEN Scanner

2.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII CAPITALURILOR

2.2.1. Obiectivele şi factorii de organizare a contabilităţii capitalurilor

Pentru contabilitate, evidenţa mărimii şi mişcării capitalurilor constituie un *obiectiv fundamental*. Pe temeiul acestui obiectiv se desprind *obiective operaţionale* pentru organizarea contabilităţii în acest domeniu, cum ar fi:

- dimensionarea corectă a mărimii capitalului social al unităţii patrimoniale (pe baza unor înscrisuri);
- protecţia şi creşterea mărimii capitalului social
- delimitarea obligaţiilor unităţii patrimoniale, a aportului la capitalul social pe titularii respectivi, pe persoane fizice sau juridice aportatoare;
- valorificarea capitalului prin plasamente rentabile;
- asigurarea realizării autonomiei financiare a întreprinderii prin conservarea şi dezvoltarea capitalurilor proprii;
- urmărirea decontărilor la termen a obligaţiilor decurgând din împrumuturile obligatare, credite bancare pe termen lung sau mijlociu şi a altor datorii pe termen mai mare de un an;
- urmărirea şi controlul modului de constituire şi valorificare a provizioanelor din sfera capitalurilor.

Pentru a organiza contabilitatea capitalurilor, este necesar să se ţină seama de următorii *factori specifici:*

- *tipul de unitate patrimonială* – influenţează modul de organizare a contabilităţii acestei secţiuni datorită particularităţilor pe care le prezintă diferitele tipuri de unităţi patrimoniale (regii autonome ale statului, companii sau societăţi naţionale, societăţi comerciale, întreprinzători individuali, instituţii publice);
- *forma de organizare juridică* a unităţilor patrimoniale şi, îndeosebi, a societăţilor comerciale.

Ţinând seama de caracteristicile acestor forme, care diferă în principal după modul de constituire a capitalului social şi limitele răspunderii patrimoniale în raport cu terţii, societăţile comerciale se pot grupa în:

a) *societăţi de persoane: societăţi în nume colectiv (SNC), societăţi în comandită simplă (SCS)* – în care relaţiile între asociaţi sunt de tipul „intuitu personae", cunoscându-şi reciproc calităţile morale şi profesionale. Răspunderea lor este nelimitată şi solidară, cu excepţia asociaţilor comanditari din societatea în comandită simplă, care răspund în limita aportului lor la capitalul social;

b) *societăţi de persoane şi capital:* societăţile cu răspundere limitată (SRL) – în care sunt nominalizate persoanele ca asociaţi, fiind prevăzută şi o limită minimă de capital subscris;

c) *societăţile de capital:* societăţile pe acţiuni (SA), societăţile în comandită pe

Scanned with OKEN Scanner

acţiuni (SCA), în care limita de capital este mai mare şi nu apar persoanele care au calitatea de acţionari, nominalizate în mod obligatoriu.

- *căile şi modalităţile de constituire a capitalului social* – influenţează modul de organizare a contabilităţii acestei secţiuni.

Dacă în SNC, SCS, respectiv în SRL, capitalul social este reprezentat de părţi sociale ce pot face obiectul cesiunii între asociaţi sau către terţi cu acordul asociaţilor, nefiind negociabile, în SA şi SCA capitalul social este divizat în acţiuni, în principiu, liber negociabile.

În societăţile pe persoane şi cele de persoane şi capital, proprietarii au calitatea de asociaţi, în societăţile de capital acţionarii pot fi cei care constituie şi subscriu integral capitalul social, dar, ţinând seama că se pot constitui şi prin subscripţie publică, intervine şi categoria fondatorilor care deţin drepturi suplimentare faţă de ceilalţi acţionari, pentru faptul că au constituit („fondat") societatea comercială.

Diferă, de asemenea, şi modul de concretizare a aporturilor la capitalul social subscris; indiferent de tipul societăţii comerciale care se constituie, aportul la capitalul social poate fi în bunuri sau în bani. Se impun restricţii privind ponderea aporturilor în natură (bunuri) în capitalul social faţă de cele în bani (de exemplu: în SRL aportul în natură poate fi cel mult 60% din total).

Se redau principalele caracteristici ale societăţilor comerciale într-un tablou comparativ,* adaptat însă la cadrul legal din ţara noastră:

Elemente comune – în plan practic, *societatea comercială* reprezintă două accepţiuni:

a) *Un act juridic,* ce presupune:

- o pluralitate de asociaţi (cu excepţia societăţii unipersonale);
- aporturi, în schimbul cărora se nasc drepturi sociale;
- participarea tuturor asociaţilor la rezultatele activităţii;
- voinţa tuturor asociaţilor de a colabora, pe picior de egalitate, în perspectiva unor interese comune. Acest caracter („afectio societatis") permite, mai ales, de a distinge contractul de societate de alte contracte.

b) *O persoană morală,* care ia naştere după semnarea contractului şi realizarea formalităţilor legale, şi care:

- are un patrimoniu propriu, distinct de cel al asociaţilor;
- are un nume (denumire) şi un domiciliu (sediu);
- se bucură, în principiu, de drepturile unei persoane juridice;
- trebuie să respecte anumite obligaţii, mai ales în materie de publicitate, pentru ca societatea şi actele importante ale vieţii sale să fie cunoscute de terţi.

* Marcel Gonthier, *La vie des sociétés. Gestion et comptabilité,* Tome 1, Les Éditions Foucher, Paris, 1991, p. 6-0.

Scanned with OKEN Scanner

Tablou comparativ privind caracteristicile societăților comerciale

Societăți de persoane (SNC, SCS)		Societăți de persoane și capital (SRL)	Societăți de capital (SA, SCA)
Capital social		Minim 2.000.000 lei	Minim 25.000.000 lei
Nivel	Părți reglementări		
Reprezentarea capitalului	Părți sociale necesionabile decât cu acordul unanim al asociaților	Părți sociale: – liber cesionabile între asociați și urmași; – cesionabile terților cu acordul asociaților (cel puțin 3/4 din capitalul social); – nu sunt negociabile; – valoare nominală minim 100.000 lei	Acțiuni, în principiu, negociabile, nominative sau la purtător – valoarea nominală: minim 1.000 lei
Asociați Număr	SNC – minim 2 SCS – minim 2 1 comanditat 1 comanditar	Maxim 50	Minim 5
Statut juridic	SNC – toți asociații sunt comercianți; SCS – numai comanditații sunt comercianți;	– asociații nu pot fi comercianți.	SA – acționarii nu pot fi comercianți; SCA – numai comanditații pot fi comercianți;
Responsabilități	SNC – nelimitate și solidare pentru toți asociații; SCS – idem pentru comanditați	– limitate la aporturile lor pentru comanditari.	SA – limitate la totalul aporturilor pentru toți acționarii; SCA – idem pentru acționarii comanditari
Organe de administrație	Administrator SNC – orice asociat poate fi administrator; SCS – numai comanditații pot fi administratori.	Administrator ales dintre asociați	– Consiliul de administrație și președintele; – Directorul și comitetul director.

Scanned with OKEN Scanner

2.2.2. Organizarea sistemului de documente şi a evidenţei operative a capitalurilor

Un sistem de documente judicios organizat şi care să răspundă obiectivelor vizate de contabilitatea capitalurilor va fi capabil să asigure exactitatea şi operativitatea în sistemul de informare.

Baza juridică a organizării contabilităţii capitalurilor o reprezintă documentaţia de înfiinţare a societăţii comerciale şi de atestare a ei ca persoană morală pe baza CERTIFICATULUI DE ÎNMATRICULARE la Registrul Comerţului.

Documentul prin care se stabileşte modul de organizare şi funcţionare a societăţii este STATUTUL, care conţine informaţii privind: forma juridică, obiectul de activitate, denumirea şi sediul societăţii, capitalul social subscris, structura acestuia şi modalitatea de constituire; organele de conducere şi administrare; dizolvarea şi lichidarea societăţii.

Statutul, împreună cu CONTRACTUL DE SOCIETATE, semnate de asociaţi, şi autentificate la Notariatul de Stat, se depun cu o cerere de autorizare la instanţa judecătorească în vederea obţinerii actului de autorizare a constituirii societăţii. SENTINŢA DE AUTORIZARE emisă de Judecătorie, cu statutul şi contractul de societate se depun la Camera de comerţ şi industrie – Oficiul Registrului Comerţului, în vederea înmatriculării. Pentru eliberarea Certificatului de înmatriculare trebuie făcută dovada publicării în Monitorul Oficial prin chitanţa emisă pentru taxa publicării.

După eliberarea certificatului de înmatriculare, societatea comercială este considerată legal constituită devenind persoană juridică, urmând şi înscrierea la organul fiscal din teritoriu – Direcţia Generală a Finanţelor Publice şi a Controlului Financiar de Stat – care îi comunică pentru luarea în evidenţă *CODUL FISCAL*.

În figura 1 este redată filiera parcursă pentru constituirea unei societăţi comerciale.

Documentaţia de înfiinţare a societăţii comerciale asigură înregistrarea în contabilitate a relaţiei juridice de drept de creanţă care ia naştere între societatea constituită şi asociaţi pentru promisiunile de aport la capitalul social subscris de aceştia.

Pentru depunerea (vărsarea) efectivă a aporturilor, documentele diferă după natura aporturilor, astfel: în cazul aporturilor în bani – *chitanţa* – pentru depuneri în numerar sau *foaie de vărsământ* şi extras de cont pentru depuneri direct în contul de disponibil la bancă; în cazul aporturilor în bunuri – *proces-verbal de predare-preluare* în care se precizează caracteristicile bunului aportat şi valoarea lui, după ce în prealabil a fost stabilită de o comisie de evaluare sau de un expert.

Evidenţa operativă se organizează cu ajutorul *Registrului asociaţilor* (respectiv acţionarilor) în care se ţine evidenţa nominală pe fiecare asociat/acţionar, cuprinzând numărul de părţi sociale/acţiuni subscrise şi valoarea nominală a acestora, vărsămintele efectuate la capitalul social subscris, menţiuni speciale privind cesionarea părţilor sociale sau a titlurilor de proprietate.

Scanned with OKEN Scanner

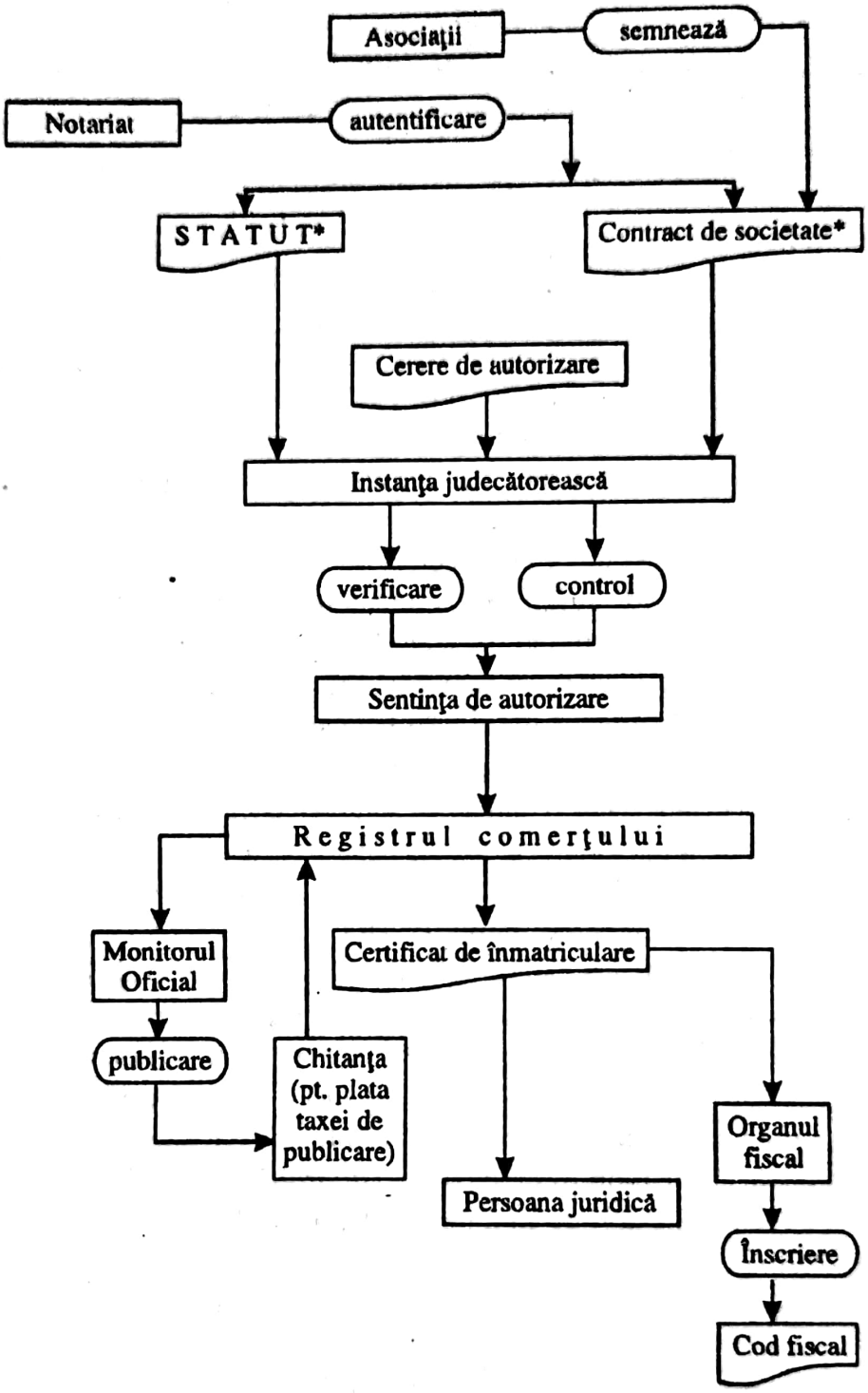


Fig. nr. 1. Etape privind constituirea unei societăţi comerciale

* Conform Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 32/1997, aprobată prin Legea nr. 195/noiembrie 1997 contractul de societate şi statutul pot fi încheiate sub forma unui înscris unic, denumit ACT CONSTITUTIV.

Scanned with OKEN Scanner

2.2.3. Evaluarea curentă a capitalurilor

Evaluarea capitalului social

Capitalul social este împărţit în *acţiuni* la societăţile de capitaluri şi în *părţi sociale* la societăţile de persoane. Aceste fracţiuni de capital au o valoare înscrisă pe ele numită *valoare nominală* care este o valoare de referinţă şi care dă posibilitatea evaluării capitalului social al întreprinderii, astfel:

Capitalul social = Numărul de acţiuni x Valoarea nominală sau: Capitalul social = Numărul de părţi sociale x Valoarea nominală.

Evaluarea capitalului social la valoarea nominală impune calcularea şi evidenţierea distinctă a primelor de capital (prime de emisiune, de fuziune şi de aport).

Întrucât acţiunile prin care este reprezentat capitalul propriu sunt titluri de valoare negociabile, în sistemul de gestiune financiară a întreprinderii valorii nominale i se asociază şi alte categorii de valori cum sunt: **valoarea de piaţă, valoarea de rentabilitate (valoarea financiară, valoarea de randament)** şi **valoarea patrimonială (valoarea matematică contabilă şi valoarea matematică intrinsecă).**

I. Valoarea de piaţă este o valoare de cumpărare – vânzare a acţiunilor stabilită, de regulă, prin negociere la bursa de valori pe baza raportului dintre cerere şi ofertă, raport care determină valoarea reală denumită şi **cotaţie**.

În mod concret, *preţul de piaţă* al unei acţiuni *este determinat* de: dividendele aşteptate de acţionari; stabilitatea financiară a întreprinderii; situaţia activului industrial al întreprinderii; situaţia generală a pieţei de capital şi în limita ratei dobânzii în acel moment opozabilă pieţei financiar-bancare. Când rata dobânzii este ridicată, societăţile pe acţiuni reprezintă un risc mai mare pentru investitori, deoarece ei vor prefera investiţiile temporare sub forma depunerilor la bancă şi titlurilor de plasament. De asemenea, dacă se cere un preţ prea mare, întreprinderea nu va găsi un garant şi nici investitori doritori să cumpere acţiuni.

O specificitate, prezentă în modelul contabil anglo-saxon, este stabilirea valorii de piaţă a acţiunilor, în special a acţiunilor preferenţiale. Pentru aceste acţiuni, valoarea de piaţă variază invers proporţional cu rata dobânzii practicată pe piaţa financiar-bancară.
Exemplu: Dacă o întreprindere emite acţiuni în valoare nominală de 1.000 unităţi monetare, pentru care oferă o rată de 9,5% şi ulterior se constată o creştere a dobânzii la 20% pe piaţa financiar-bancară, posesorii vor căuta să scape de ele în condiţiile în care valoarea de piaţă se micşorează.

În strânsă legătură cu valoarea de piaţă şi valoarea nominală a acţiunilor este **preţul de emisiune** sau **cursul de acţiune** care trebuie plătit de către toate persoanele care subscriu acţiunile în momentul emiterii lor. Acesta poate fi egal cu valoarea nominală, deci cursul este **alpari**, iar dacă este superior valorii nominale, avem curs **suprapari**, iar în situaţia inversă, **subpari**.

În aceste condiţii se poate determina valoarea capitalului societăţii utilizând această valoare, astfel:

Valoarea bursieră = Numărul de titluri x Cursul titlurilor.

Scanned with OKEN Scanner

II. Valoarea de rentabilitate este o valoare bazată pe rezultatul întreprinderii. Ea poate fi **financiară** şi **de randament**.

a) **Valoarea financiară (VF)** exprimă echivalentul corespunzător capitalizării dividendului anual pe o acţiune la o rată medie a dobânzii pe piaţă; sau ea corespunde sumei totale care plasată la o dobândă sigură va produce un avantaj egal cu veniturile titlurilor.

$$VF = \frac{\text{Dividendul distribuit pe o acţiune}}{\text{Rata medie a dobânzii pe piaţă}}$$

Exemplu: dacă pentru o acţiune s-a primit un dividend de 10.000 lei, iar rata medie a dobânzii este de 50%,

$$VF = \frac{10.000}{50/100} = 20.000 \text{ lei}$$

Se precizează că rata dobânzii este cea corespunzătoare titlurilor de valoare cu venituri fixe (obligaţiuni) majorate în funcţie de riscurile de curs (riscuri care sunt nesemnificative, în principiu, pentru o acţiune). În ceea ce priveşte dividendul luat în calcul este cel distribuit în cursul exerciţiului sau media aritmetică a dividendelor distribuite în cursul ultimelor cinci exerciţii.

b) **Valoarea de randament (VR)** este valoarea corespunzătoare profitului net pe o acţiune care se poate capitaliza în cursul unui exerciţiu financiar, la o rată medie a dobânzii de piaţă.

Venitul titlurilor este egal cu dividendele plus cota parte unitară din profit încorporată în rezerve.

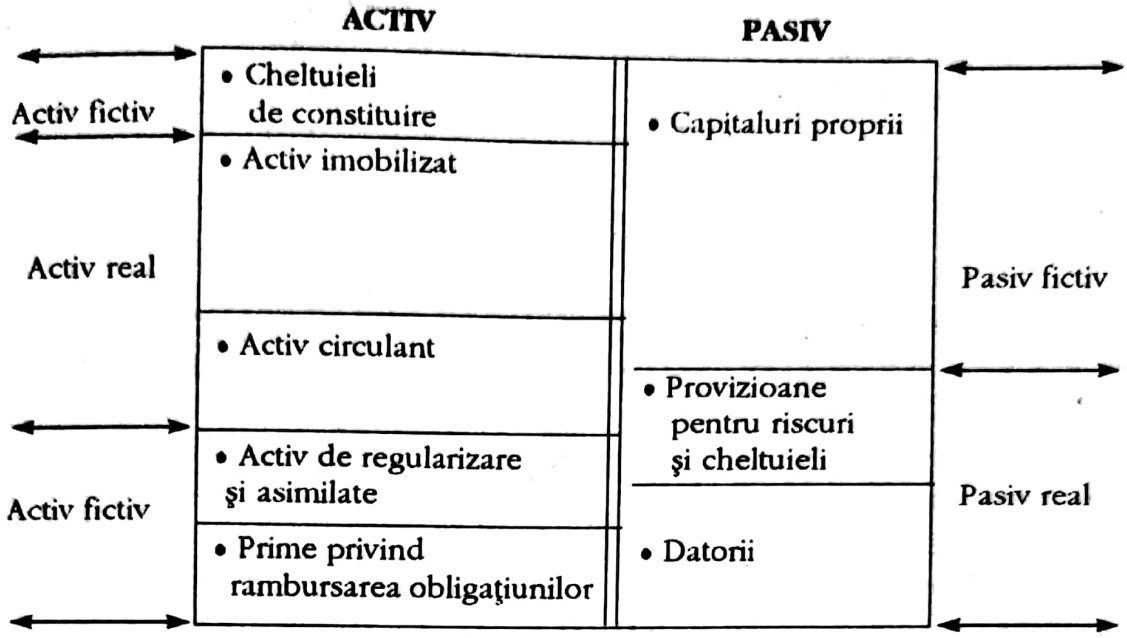
$$VR = \frac{\text{Dividendul distribuit pe o acţiune} + \text{Cota parte din profit pe o acţiune încorporată în rezerve}}{\text{Rata medie a dobânzii de piaţă}}$$

Exemplu: Dividendul pe o acţiune este de 10.000 lei, partea din profit ataşată la titluri şi încorporată în rezerve este de 2.000 lei iar rata dobânzii este de 50%.

$$VR = \frac{10.000 + 2.000}{50/100} = 24.000 \text{ lei}$$

III. Valoarea patrimonială constă în calculul valorii titlurilor pornind de la situaţia patrimonială evidenţiată în bilanţ. În acest sens, se disting ***valoarea matematică contabilă, valoarea matematică intrinsecă*** şi ***valoarea de lichidare.***

Toate relaţiile de calcul specifice acestor valori pornesc de la următoarea structură a bilanţului:



a) ***Valoarea matematică – contabilă*** a titlurilor sau ***valoarea bilanţieră*** se obţine în două feluri: raportând **activul net contabil** la numărul de titluri sau raportând **situaţia netă** la numărul de titluri, rezultatul fiind acelaşi.

Activul net contabil se determină ca diferenţă între activul real şi datorii şi exprimă mărimea patrimoniului care ar trebui să revină asociaţilor, dacă aceştia ar împărţi elementele de activ după plata datoriilor.

Prin urmare, relaţia de calcul a activului net contabil (**ANC**) este de forma:

ANC = Activul real – Datoriile

sau,

ANC = Capitalurile proprii – Activele fictive

unde

Activul real = Activul bilanţier – Activele fictive

În componenţa *activelor fictive* sunt incluse următorele structuri: *cheltuielile de constituire a societăţilor inclusiv cele cu emisiunea de acţiuni, activele de regularizare şi asimilare* şi *primele privind rambursarea obligaţiunilor.*

Exemplu: Întreprinderea MARVI S.A. are următoarea structură a capitalurilor proprii:

- Capital social 120.000.000 lei
- Rezerve (+) 24.600.000 lei
- Active fictive (-) 600.000 lei
- = ***Activ net contabil*** 144.000.000 lei
- Numărul de acţiuni 1200 titluri

$$\textit{Valoarea contabilă a unei acţiuni} = \frac{144.000.000}{1200} = 120.000 \text{ lei}$$

Exemplu: Situaţia patrimonială prezentată într-un bilanţ simplificat al unei societăţi comerciale, se prezintă astfel:

BILANŢ

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
– Cheltuieli înregistrate în avans	500.000	– Capitaluri proprii	97.500.000
– Prime de rambursare a obligaţiunilor	700.000		
TOTAL ACTIV FICTIV	1.200.000		
– Activ real	128.800.000	– Datorii	32.500.000
TOTAL	130.000.000	TOTAL	130.000.000

Structural, capitalul social al unei societăţi este format din 963 acţiuni (titluri), iar valoarea contabilă a unui titlu se determină astfel:

Valoarea contabilă a titlului = Activul net contabil/Nr. de titluri

Activul net contabil = Activul real – Datorii =

= 128.800.000 – 32.500.000 = 96.300.000 lei

$$\text{Valoarea contabilă a titlului} = \frac{96.300.000}{963} = 100.000 \text{ lei/acţiune}$$

Dacă determinăm valoarea contabilă a titlului utilizând cea de-a doua modalitate, adică raportând **situaţia netă** la numărul de titluri, se obţine acelaşi rezultat, astfel:

$$\textbf{Valoarea contabilă a titlului} = \frac{\textbf{Situaţia netă}}{\textbf{Numărul de titluri}}$$

Situaţia netă = Capitaluri proprii – Activ fictiv =

= 97.500.000 – 1.200.000 = 96.300.000 lei

Valoarea contabilă a titlului = 96.300.000/963 = 100.000 lei/acţiune

Scanned with OKEN Scanner

b) ***Valoarea matematică – intrinsecă*** a titlurilor se calculează împărţind activul net intrinsec la numărul de acţiuni.

La rândul său, activul net intrinsec se determină pe baza relaţiei:

Activul net intrinsec	=	*Activul net contabil*	+	*Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli nejustificate*	–	*Capitalul subscris nevărsat*

Dacă valoarea matematică a unei acţiuni se compară cu valoarea de piaţă, relaţia dintre cele două constituie un indicator al încrederii pe care investitorii o au în capacitatea managerială a firmei. Astfel, în cazul în care valoarea de piaţă este mai mare decât valoarea contabilă, atunci afacerile merg bine; în situaţia inversă, afacerile nu merg bine.

Formula adoptată pentru determinarea **activului net contabil** (**ANC**) se constituie pe baza următoarele elemente:

- *Active imobilizate*

(+) Active circulante
(+) Conturi de regularizare (exclusiv Diferenţele de conversie-activ)
(+) Prime privind rambursarea obligaţiunilor
=Total activ real contabil
(-) Datorii
(-) Conturi de regularizare (exclusiv Diferenţele de conversie-pasiv)
=Total activ net contabil

c) Valoarea de lichidare a titlurilor sau ***valoarea casată*** este cea care rezultă din vânzarea forţată a întreprinderii într-un interval limitat.

Evaluarea obligaţiunilor

Evaluarea obligaţiunilor emise de unitatea patrimonială se efectuează în contabilitate cu ajutorul unor categorii distincte de valori şi anume: nominală, de emisiune şi de rambursare.

– *Valoarea nominală* este cea indicată pe titlul de credit folosit ca obligaţiune şi nu poate fi mai mică de 25.000 lei.

– *Valoarea de emisiune* este o valoare negociabilă la bursa de valori şi reprezintă preţul de vânzare al obligaţiunii. În principiu, *valoarea de emisiune* este egală cu valoarea nominală.

– *Valoarea de rambursare* este o valoare stimulativă de restituire a împrumuturilor prin adăugarea la valoarea nominală a unei prime de rambursare.

Exemplu: O unitate patrimonială emite obligaţiuni referitor la care se cunosc valorile: nominală – 100.000 lei, de emisiune – 99.000 lei şi de rambursare – 105.000 lei, deci cu primă de rambursare de 5.000 lei (105.000 – 100.000). La valoarea de rambursare de 105.000 lei se adaugă dobânda stabilită cu ocazia emisiunii de obligaţiuni.

Scanned with OKEN Scanner

2.2.4. Sistemul de conturi utilizat în organizarea contabilităţii capitalurilor

Structura complexă a capitalurilor determină utilizarea unui sistem de conturi capabil să asigure înregistrarea, urmărirea şi controlul, în mod distinct, a elementelor specifice din componenţa lor. Libertatea de acţiune, specifică economiei de piaţă, presupune şi diversificarea căilor prin care o întreprindere îşi poate atrage noi capitaluri sau îşi poate plasa în mod rentabil propriul capital. La elaborarea noului Plan de conturi general s-au avut astfel în vedere necesitatea alinierii la cerinţele economiei de piaţă, la standardele contabile europene şi internaţionale privind acest domeniu de activitate.

În structura planului de conturi, *Clasa 1* este destinată *conturilor de capitaluri,* în care se regăsesc, pe grupe, conturile sintetice de gradul I şi, unde este cazul, conturile sintetice de gradul II, elementele componente ale capitalurilor.

În figurile 2, 3 şi 4, este redată structura capitalurilor cu regăsirea ei pe conturile sintetice.

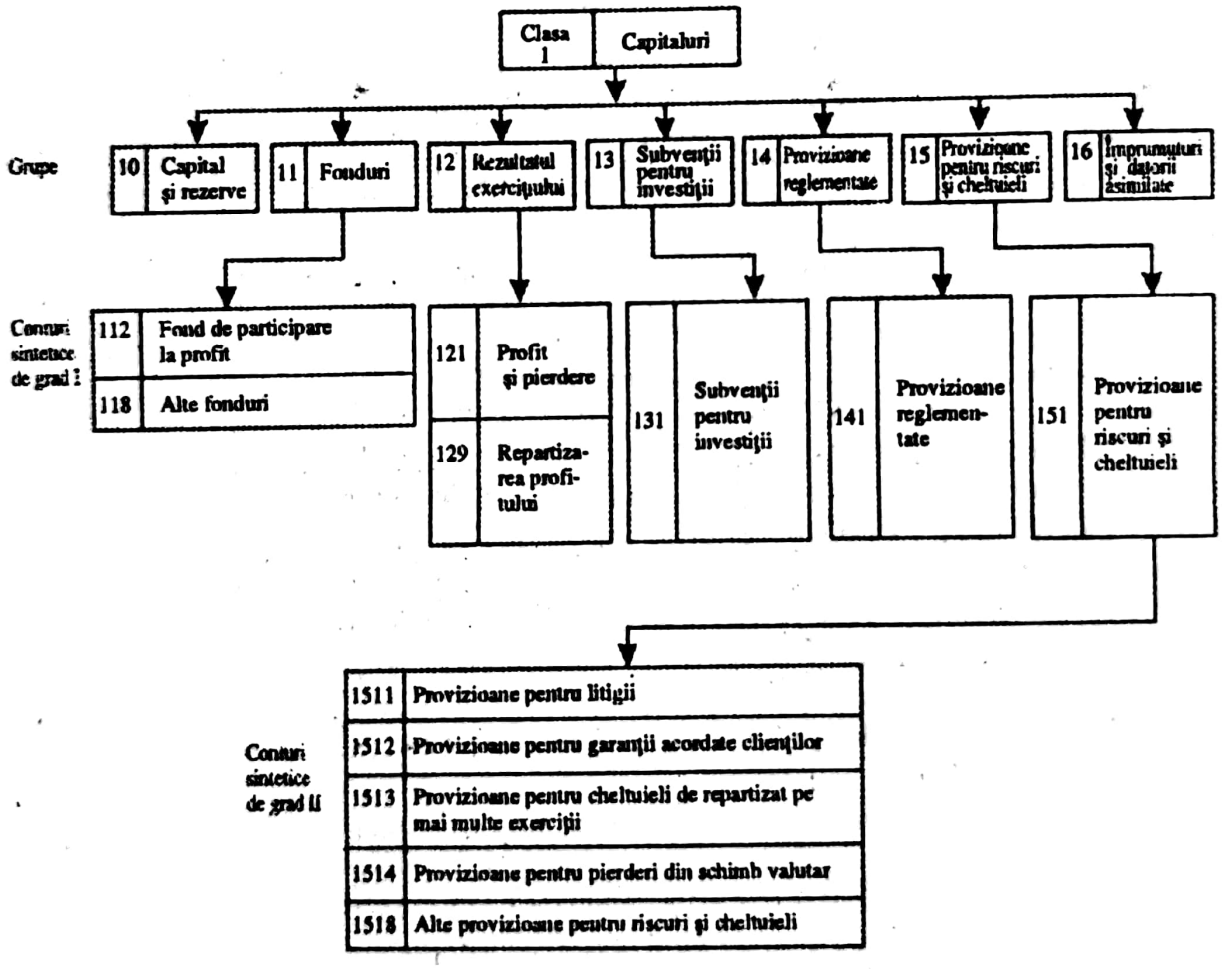


Fig. 2. Structura conturilor de capitaluri

Scanned with OKEN Scanner

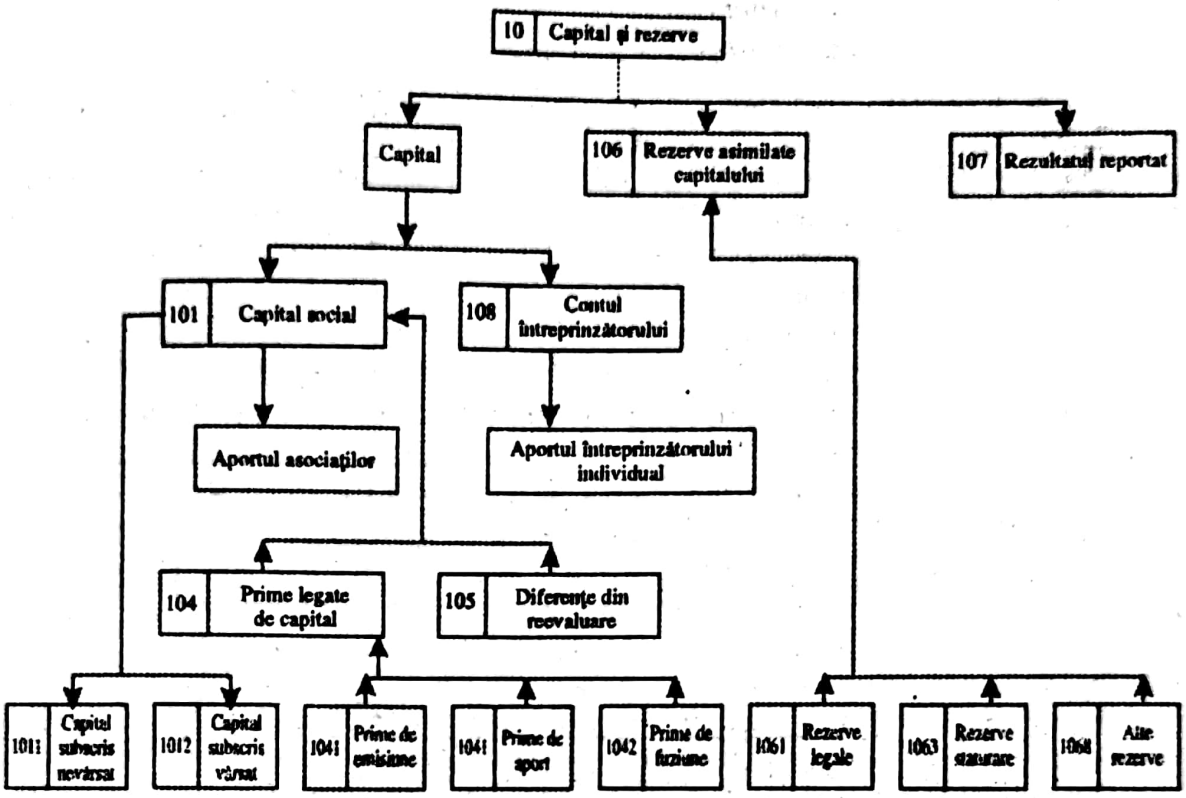


Fig. 3 Structura conturilor de capital şi rezerve

Grupa 10 – **Capital şi rezerve** – cuprinde conturile de capital şi rezerve prin intermediul cărora se înregistrează, urmăresc şi se controlează distinct elementele specifice ale capitalului utilizând conturi sintetice de gradul II care devin conturi operaţionale, fie pentru a delimita momentele în care se găseşte un anumit element – în speţă pentru capitalul social –, fie pentru a reprezenta un element după natura şi modul de constituire în cazul primelor legate de capital şi a rezervelor.

Grupa 11 – **Fonduri** – cuprinde conturile de fonduri proprii cu destinaţie specială; deşi conţinutul grupei se menţine în sistemul adoptat, faţă de sistemul anterior numărul de conturi este mai redus, componenţa **contului 118 „Alte fonduri"** fiind mai eterogenă.

Dacă în privinţa conturilor de stabilire a rezultatelor financiare şi de repartizare a profitului, respectiv pentru evidenţa subvenţiilor pentru investiţii, conturile se regăsesc şi în sistemul adoptat; ca o noutate apare prezentarea distinctă a conturilor de provizioane reglementate, respectiv provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli. Justificarea existenţei lor este reală în virtutea principiului prudenţei, care reprezintă unul din principiile de bază avute în vedere la orgnizarea contabilităţii actuale a întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

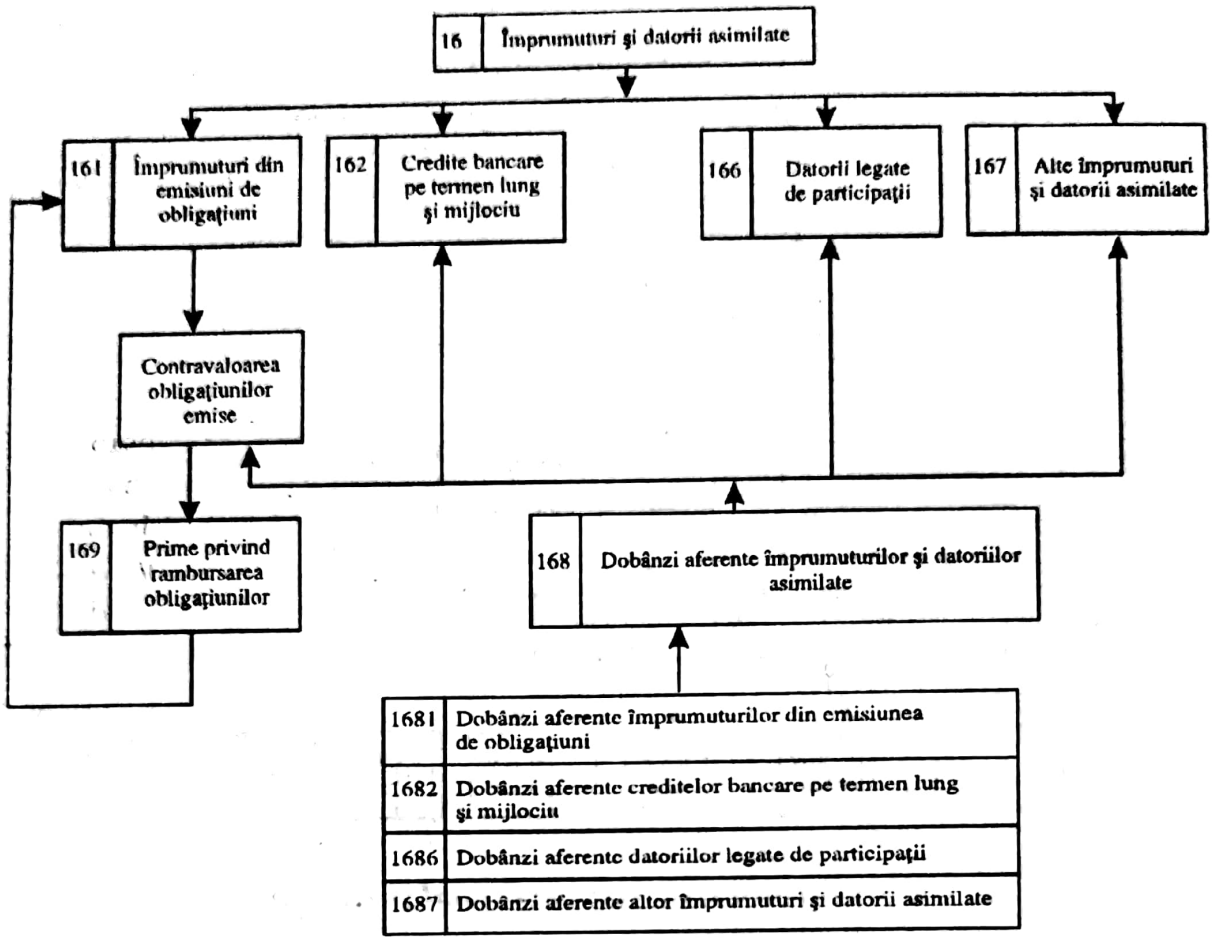


Fig. 4 Structura conturilor de datorii pe termen lung

Lărgirea sferei de acţiune a unei unităţi patrimoniale şi diversificarea relaţiilor cu terţii determină şi în cadrul clasei 1 prezentarea într-o grupă distinctă a conturilor de împrumuturi şi datorii asimilate.

De remarcat, prezentarea distinctă a conturilor de dobânzi în mod detaliat în conturi sintetice de gradul II, în funcţie de categoria împrumutului sau datoriei asimilate pentru care se calculează dobânzile respective.

Pentru împrumuturile obligatare, urmărite prin cont specific introdus în sistemul adoptat, există posibilitatea înregistrării şi controlului primei de rambursare a obligaţiunilor emise, prin cont separat (**169**).

În concluzie, în sistemul contabil actual, comparativ cu cel anterior, numărul de conturi este mai mare, dar justificat prin faptul că şi activităţile pe care le pot desfăşura unităţile patrimoniale, relaţiile cu mediul economico-social s-au diversificat.

2.3. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR PRIVIND CAPITALURILE PROPRII

2.3.1. Contabilitatea capitalului social

În structura capitalurilor proprii **capitalul social** are un caracter avansabil fiind constituit la înfiinţarea întreprinderii societare, prin aportul în natură şi/sau în numerar al proprietarilor sau asociaţilor. Fiind un capital investit, aşa cum se afirmă în modelul contabil anglo-saxon, capitalul social reprezintă creanţe reziduale (*rezidual claim*), în sensul că la lichidarea unei societăţi comerciale se achită mai întâi drepturile creditorilor (şi alte obligaţii), iar ce rămâne după ce acestea sunt complet satisfăcute revine proprietarilor sau asociaţilor.

Capitalul social se împarte în *capital subscris nevărsat* şi *capital subscris vărsat*.

Capitalul subscris nevărsat este capitalul pe care proprietarii sau asociaţii s-au angajat să-l pună la dispoziţia întreprinderii societare. În măsura în care capitalul este eliberat sau capitalizat efectiv în bani şi/sau în natură, el devine ***capital subscris vărsat***.

Capitalul social este divizat în **acţiuni** sau **părţi sociale**, în raport de natura juridică şi economico-financiară a societăţii comerciale.

Acţiunea reprezintă o fracţiune a capitalului societăţilor în comandită pe acţiuni şi pe acţiuni, fracţiune care este în mod necesar un titlu de valoare, de valoare egală. Din punct de vedere juridic acţiunea este însemnul prin care dreptul acţionarului este încorporat, adică posedă un titlu de credit constatator al drepturilor şi obligaţiilor care decurg din calitatea de acţionar.

Aşa cum se statutează în *Legea nr. 31/1990* a societăţilor comerciale*, acţiunile se împart în **acţiuni la purtător** şi **acţiuni nominative**. ***Acţiunile la purtător*** se caracterizează prin aceea că sunt dotate cu posibilitatea de a circula, în schimb pentru ***acţiunile nominative***, chiar dacă capitalul a fost vărsat în întregime, circulaţia este supusă unor formalităţi de înregistrare în registrul acţionarilor ţinut la sediul societăţii.

Conform *Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale** acţiunile vor cuprinde: **denumirea şi durata societăţii, data contractului de societate**; *numărul din Registrul*

* Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale modificată şi completată prin Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 32/1997, aprobată prin Legea nr. 195/1997 şi ulterior republicată.

Scanned with OKEN Scanner

comerţului în care este înregistrată societatea; capitalul social; numărul acţiunilor şi numărul de ordine; valoarea nominală a acţiunilor şi a vărsămintelor efectuate; avantajele acordate fondatorilor.

Capitalul social al societăţilor comerciale, altele decât pe acţiuni, se împarte în **părţi** sau **cote sociale** de valoare egală Acestea sunt reprezentate de un **certificat** eliberat fiecărui asociat care cuprinde: *denumirea societăţii şi capitalul social, numărul şi valoarea unitară a părţilor sociale*, precum şi *numele titularului* lor. De asemenea, va trebui să conţină şi modul restrictiv de circulaţie al acestora recunoscut fiind că potrivit normelor legale în vigoare cesiunea cotelor sociale este îngrădită.

Faţă de terţi, părtile sociale nu pot fi cesionate, numai dacă o asemenea operaţie a fost permisă prin contractul de societate. De asemenea, ele pot fi cesionate pe baza deciziei generale a asociaţilor, adoptată în unanimitate. Cesiunea nu liberează pe asociatul cedent de ceea ce mai datorează societăţii din aportul său de capital. Între asociaţi, părţile sociale sunt transferabile fără nici o limitare sau aprobare.

Pe parcursul funcţionării întreprinderii capitalul social **se poate majora** prin emisiunea de acţiuni noi şi prin operaţii interne (încorporarea de rezerve, capitalizarea profitului exerciţiului precedent, transformarea de obligaţiuni în acţiuni). De asemenea, capitalul **se poate micşora**: prin rambursarea către asociaţi a unei părţi din capital, prin răscumpărarea de acţiuni, prin acoperirea pierderilor provenite din exerciţiile precedente şi prin alte operaţii potrivit legii.

2.3.1.1. Contabilitatea operaţiilor de constituire a capitalului social

Constituirea societăţilor comerciale presupune în primul rând crearea capitalului social ca element indispensabil al patrimoniului lor şi care le asigură demararea şi dezvoltarea propriei activităţi.

Contabilitatea capitalului social se realizează cu ajutorul **contului 101 „Capital social"**. Acest cont ţine evidenţa capitalului social subscris de către asociaţi sau acţionari conform actelor de constituire a societăţii şi a celui vărsat în natură sau în bani, în baza documentelor justificative privind vărsămintele de capital, precum şi mărirea şi reducerea capitalului social.

Prin rolul său, contul are şi misiunea de a controla vărsarea efectivă a capitalului subscris, în raport cu termenele angajate de către asociaţi sau acţionari prin documentele de subscriere. De aceea, contul este structurat în *conturi sintetice de gradul II* corespunzător celor două momente – al subscrierii şi cel al vărsării efective a capitalului, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– **1011 „Capital subscris nevărsat"**
– **1012 „Capital subscris vărsat"**

Sunt conturi operaţionale, cu acelaşi conţinut economic – de *surse proprii* cu funcţie contabilă de *pasiv* –, reprezentând capitalul social subscris, dar evidenţiat pe momentele distincte în care se găseşte din faza constituirii societăţii comerciale, când are loc subscrierea lui, şi până la depunerea aporturilor de către asociaţi.

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat" – are rolul de a înregistra, urmări şi controla capitalul social subscris de asociaţi conform documentaţiei de constituire a societăţii până la vărsarea sa efectivă.

Se creditează – la constituirea societăţii comerciale, cu capitalul social subscris în corespondenţă cu debitul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.

Se debitează – la depunerea aporturilor angajate de asociaţi, cu realizarea capitalului subscris vărsat în corespondenţă cu creditul **contului 1012 „Capitalul subscris vărsat"**.

Soldul creditor – reprezintă capitalul subscris de asociaţi şi nevărsat până la acel moment.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat" – are rolul de a înregistra, urmări şi controla capitalul social subscris şi vărsat de asociaţi, precum şi mărirea sau reducerea capitalului social.

Se creditează – pe măsura depunerii aporturilor promise de asociaţi, conform actelor de constituire a societăţii comerciale, care corespund realizării capitalului subscris şi vărsat, în corespondenţă cu debitul **contului 1011 „Capital subscris nevărsat"**. Se mai creditează cu majorarea capitalului social, prin încorporarea rezervelor constituite şi neutilizate în alte scopuri, prin debitul **contului 106 „Rezerve"**; a primelor legate de capital, prin debitul **contului 104 „Prime legate de capital"**; a profitului realizat în exerciţiile precedente şi nerepartizate prin debitul **contului 107 „Rezultatul reportat"** şi respectiv, a celui realizat în exerciţiul curent prin debitul **contului 121 „Profit şi pierdere"**; a diferenţelor din reevaluare, prin debitul **contului 105 „Diferenţe din reevaluare"**.

Se debitează – cu reducerea capitalului social, în urma retragerii unor asociaţi, a dizolvării sau a lichidării societăţii, prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**; cu pierderile realizate în exerciţiile anterioare şi acoperite pe seama capitalului social, prin creditul **contului 107 „Rezultatul reportat"** sau cu cele realizate în exerciţiul curent, prin creditul **contului 121 „Profit şi pierdere"** cu valoarea acţiunilor proprii anulate prin creditul **contului 502 „Acţiuni proprii"**:

Soldul creditor – reprezintă capitalul social subscris şi vărsat conform documentaţiei de constituire a societăţii sau potrivit hotărârii adunării generale a asociaţilor sau acţionarilor.

De menţionat că suma soldurilor creditoare ale celor două conturi operaţionale de gradul II trebuie să fie egală cu totalul capitalului social subscris, nivelurile lor diferind corespunzător vărsămintelor efectuate de asociaţi la capitalul subscris:

CONTABILITATE 09

Scanned with OKEN Scanner

$S_{c.101} = S_{c.1011} + S_{c.1012}$

$S_{101} = S_{1011} + S_{1012}$

La vărsarea integrală a capitalului

$S_{c.101} = S_{c.1012}$ iar $S_{c.1011} = 0$

$S_{101} = S_{1012}$
$S_{1011} = 0$

Cu ocazia constituirii capitalului social intervine şi **contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.

Cu ajutorul acestui cont se urmăreşte, se înregistrează şi se controlează decontările cu asociaţii privind aportul acestora la capitalul social subscris.

Este un cont de *decontări*, cu funcţie de *activ* (în condiţii normale).

Se debitează – cu valoarea promisiunilor de aport la capitalul social subscris de asociaţi şi reprezintă drepturile de creanţă ale societăţii comerciale faţă de asociaţi pentru aporturile la capitalul social subscris, prin creditul **contului 1011 „Capital subscris nevărsat"**. Se mai debitează cu restituirea aporturilor depuse de asociaţi pentru capitalul social subscris în cazul retragerii acestora din societate sau în cazul lichidării, dizolvării societăţii, prin creditul **conturilor 531 „Casa"** sau **5121 „Conturi la bănci în lei"**.

Se creditează – cu vărsămintele de aport, în bani sau în bunuri efectuate la termen sau anticipat în contul capitalului social subscris prin debitul conturilor care arată natura aporturilor: **205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate"**; **207 „Fond comercial"**; **211 „Terenuri"**; **212 „Mijloace fixe"**; **321 „Obiecte de inventar"**; **371 „Mărfuri"**; **531 „Casa"**; **5121 „Conturi la bănci în lei"**, etc. Se mai creditează şi cu obligaţia societăţii faţă de asociaţi de a le restitui aporturile la capitalul social subscris în cazul retragerii acestora, dizolvării sau lichidării societăţii, prin debitul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"**.

Soldul debitor al contului – reprezintă drepturile de creanţă ale societăţii comerciale faţă de asociaţi pentru aportul la capitalul social subscris şi nevărsat.

Contul poate prezenta şi *sold creditor* în *situaţii excepţionale* (efectuarea de vărsăminte anticipate, retragere de asociaţi, dizolvarea, lichidarea societăţii) şi exprimă obligaţiile societăţii comerciale faţă de asociaţi pentru aporturile la capitalul social vărsat anticipat, respectiv pentru cele pe care le pretind în urma retragerii.

Contabilitatea analitică a **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** se ţine nominal pe fiecare asociat, cuprinzând numărul de părţi sociale sau acţiuni, nominative şi valoarea nominală a acestora subscrise/şi vărsate de asociaţi/acţionari.

În cazul întreprinzătorilor particulari constituiţi în baza *Decretului-Lege nr. 54/1990** intervine un cont distinct **108 „Contul întreprinzătorului"**. Cu ajutorul lui se ţine evidenţa aporturilor şi retragerilor în natură şi/sau în disponibilităţi băneşti ale întreprinzătorului individual. Este un *cont de pasiv*.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu valoarea bunurilor aduse ca aport de întreprinzător în corespondenţă cu creditul conturilor care arată natura lor (**207 „Fond comercial"**; **208 „Alte imobilizări necorporale"**; **211 „Terenuri"**; **212 „Mijloace fixe"**; **261 „Titluri de participare"**; **300 „Materii prime"**; **321 „Obiecte de inventar"**; **371 „Mărfuri"** etc.). Se mai creditează cu valoarea aportului în numerar (lei sau valută) adus de întreprinzător prin debitul **contului 531 „Casa"**; cu sumele depuse în conturile de disponibil ca aport prin debitul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"** sau **5124 „Conturi la bănci în devize"**.

Se debitează cu valoarea aporturilor în disponibilităţi sau în bunuri retrase de întreprinzător prin creditul conturilor care arată natura aporturilor (**531**; **5121**; **5124**; **207**; **208**; **211**; **212** etc.).

Soldul creditor – reprezintă aportul în natură sau în bani adus de întreprinzător.

Contul 201 „Cheltuieli de constituire" – are rolul de evidenţiere a cheltuielilor ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea unităţii patrimoniale (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni sau obligaţiuni, chletuieli de prospectare a pieţei, publicitate şi alte cheltuieli legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii întreprinderii). Este un *cont de activ*.

Se debitează cu cheltuielile ocazionate de înfiinţarea întreprinderii.

Se creditează cu cheltuielile de constituire amortizate integral.

Soldul debitor – reprezintă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Contabilitatea constituirii capitalului la societăţile de persoane şi capital

În cadrul acestui tip de societăţi, din care cea mai răspândită este *societatea cu răspundere limitată* (SRL), capitalul social având o limită minimă de 2.000.000 lei este divizat în *părţi sociale* egale, de o valoare nominală minimă legal stabilită de 100.000 lei** persoanele care le deţin au calitatea de asociaţi şi sunt nominalizate. Asociaţii sunt obligaţi să aducă aportul la capitalul social subscris, în bani sau bunuri, conform angajamentelor lor precizate în statut şi contractul de societate. În cazul aporturilor în natura (bunuri), acestea nu pot depăşi 60% din capitalul social subscris.

Exemplu: Conform certificatului de înmatriculare, la 10.XI. *N* se constituie societatea comercială „ALUTUS" SRL cu un capital social de 5.000.000 lei, divizat în 20 părţi sociale, cu valoarea nominală de 250.000 lei.

---

* Decret-Lege nr. 54 din 5 februarie 1990 privind organizarea şi desfăşurarea unor activităţi economice pe bază de liberă iniţiativă pentru unele categorii de persoane şi activităţi.

** Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată.

Scanned with OKEN Scanner

Capitalul social este subscris de doi asociaţi „A" şi „B" astfel:

- asociatul „A" – deţine 15 părţi sociale în valoare de 3.750.000 lei, din care 9 părţi sociale, echivalând 2.250.000 lei, cu aport în natură şi reprezentând echipament de birotică; 6 părţi sociale de 1.500.000 lei cu aport în disponibilităţi băneşti depuse în numerar, în termenul subscris în contract.
- asociatul „B" – deţine 5 părţi sociale de 1.250.000 lei cu aport în numerar.

În contractul de asociere se menţionează că aportul în numerar poate fi vărsat în termen de 30 de zile de la data constituirii societăţii, iar aportul în natură se depune o dată cu subscrierea capitalului şi constituirea societăţii.

1. Subscrierea capitalului social, pe baza contractului de societate autentificat:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"
– asociat „A" 3.750.000 lei
– asociat „B" 1.250.000 lei
= **1011** „Capital subscris nevărsat" **5.000.000** lei

10.XI. 19 N

2. Depunerea aportului în natură, conform „Procesului verbal de predare-primire":

212 „Mijloace fixe"
– asociat „A" 2.250.000 lei
= **456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul" **2.250.000 lei**

10.XI. 19 N

3. Se înregistrează concomitent cu depunerea aportului **realizarea** capitalului vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat" = **1012** „Capital subscris vărsat" **2.250.000 lei**

10.XI. 19 N

Până la expirarea termenului de vărsare a aporturilor, **contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** prezintă sold debitor de egală valoare cu soldul creditor al **contului 1011 „Capital subscris nevărsat"**.

4. Depunerea aportului în numerar, conform chitanţelor:

531 „Casa"
– Asociat „A" 1.500.000 lei
– Asociat „B" 1.250.000 lei
= **456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul" **2.750.000 lei**

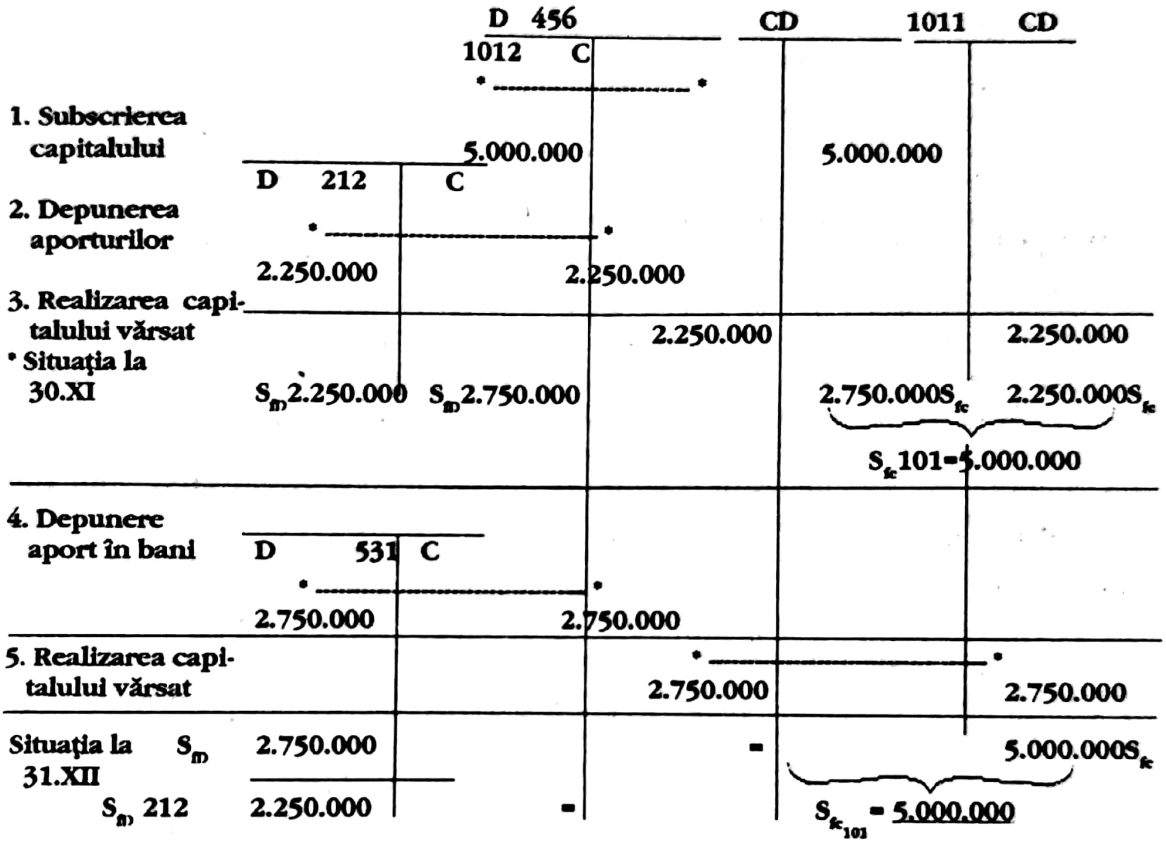
10.XII. 19 N

Scanned with OKEN Scanner

5. Concomitent se înregistrează **realizarea** capitalului vărsat

1011 „Capital subscris nevărsat" = **1012** „Capital subscris vărsat" **2.750.000 lei**

În contabilitatea sistematică, situaţia se prezintă astfel:



Legislaţiile comerciale occidentale adaptate economiilor de piaţă dezvoltate stipulează că subscriptorii de capital social care nu fac dovada aportării lui la scadenţă datorează societăţii dobânzi şi acoperirea daunelor cauzate acesteia.

În **contractul** de societate fiind prevăzute termenele de depunere a aportului la capitalul social subscris, la expirarea termenului limită de realizare a vărsămintelor pot exista următoarele situaţii:

a) asociaţii au efectuat în întregime vărsămintele;

b) asociaţi care efectuează cu întârziere vărsămintele;

c) asociaţi care sunt în imposibilitatea de a realiza vărsămintele aporturilor la capitalul social subscris;

d) asociaţi care efectuează vărsămintele anticipat.

Scanned with OKEN Scanner

Situaţiile b) şi c) pun probleme privind lichidarea vărsămintelor la capitalul subscris, precum şi reglementarea raporturilor juridice cu asociaţii care nu realizează vărsarea integrală a aporturilor.

Asociaţii care întârzie vărsarea aportului sunt obligaţi să suporte cheltuielile de avizare, de urmărire şi alte cheltuieli implicate de situaţie, precum şi dobânda penalizatoare. Pentru a răspunde la această cerinţă este nevoie ca în cadrul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** să se creeze următoarele conturi sintetice de gradul II (subdivizionare):

4561 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"
4562 „Decontări cu asociaţii privind capitalul subscris nevărsat"
4564 „Decontări cu asociaţii privind capitalul vărsat anticipat"
4565 „Decontări cu asociaţii în dificultate"
4567 „Decontări cu asociaţii privind capitalul de rambursat"

Reţeaua conturilor de mai sus se poate dezvolta în funcţie şi de alte ipostaze în care se pot afla acţionarii unei societăţi comerciale. **Exemplu**: în Planul Contabil General (PCG) francez este prevăzut şi contul **4561 „Acţionari – cont de aport în societate"** prin care se înregistrează promisiunea de contribuţie la capitalul societăţii. Se **debitează** cu promisiunile de contribuţie la capitalul social şi se soldează atunci când sunt cunoscute condiţiile de realizare a contribuţiilor prin debitul **conturilor 109 „Acţionari – capital subscris neapelat"** pentru partea de contribuţie ce va fi vărsată ulterior şi **4562 „Acţionari – capital subscris apelat şi nevărsat"** pentru partea de contribuţie ce trebuie vărsată în constituire.

Totodată, PCG francez pornind de la realitatea că promisiunea şi condiţiile de realizare sunt cunoscute încă de la redactarea statutului, nu exclude nici varianta unificării celor două operaţii într-o singură înregistrare, deci fără **contul 4561 „Acţionari – cont de aport în societate"**.

Filiera înregistrărilor contabile este următoarea:

a) La vărsarea aporturilor":

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris" – aportul vărsat
sau		
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%
		758 „Alte venituri din exploatare" – cheltuieli de avizare
		768 „Alte venituri financiare" – dobânda

b) Asociaţii care sunt în imposibilitatea de a vărsa aporturile vor fi scoşi din evidenţa asociaţilor privind capitalul subscris şi trecuţi în categoria „asociaţi aflaţi în dificultate" cu valoarea aporturilor pe care le deţin, plus cheltuielile de urmărire, avizare şi dobânzile penalizatoare. Se efectuează în acest sens înregistrarea:

Scanned with OKEN Scanner

4565 „Decontări cu asociaţii în dificultate" – asociat X	=	% **4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris" **758** „Alte venituri din exploatare **768** „Alte **venituri financiare**"

c) Părţile sociale aferente asociaţilor aflaţi în dificultate se pot distribui celorlalţi asociaţi, conform angajamentelor acestora, în virtutea dreptului de preemţiune stipulat în contractul de societate şi se efectuează înregistrarea:

4561 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris" – asociat „A" – asociat „B"	=	**4565** „Decontări cu asociaţii aflaţi în dificultate" – asociat „X"

d) Cheltuielile de urmărire, avizare şi dobânzile penalizatoare urmează a fi recuperate de la asociatul în cauză. La încasarea sumelor (în numerar de exemplu) se efectuează înregistrarea:

531 „Casa"	=	**4565** „Decontări cu asociaţii aflaţi în dificultate" – asociat „X"

e) În cazul vărsămintelor anticipate, relaţia care se stabileşte cu asociaţii în cauză este de obligaţii ale societăţii comerciale faţă de aceştia, înregistrarea fiind următoarea:

% 531; 5121; 5124; 205; 207; 208; 211; 212; 371, etc.	=	**4564** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul vărsat anticipat"

f) La termenul prevăzut în contractul societăţii şi statut, de vărsare a aporturilor, se înregistrează concretizarea creanţelor faţă de asociaţii care au efectuat vărsămintele anticipate şi, în acelaşi timp, stingerea obligaţiilor faţă de cei care devin de drept proprietarii unei părţi din capitalul social subscris devenit şi vărsat:

4564 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul vărsat anticipat"	=	**4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"

şi concomitent:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"

Scanned with OKEN Scanner

■ Contabilitatea constituirii capitalului la societăţile de capital

Cea mai reprezentativă formă juridică din această categorie de societăţi o reprezintă *societatea pe acţiuni* (SA).

Societatea pe acţiuni poate fi constituită de către membrii fondatori, care semnează şi documentaţia de constituire a societăţii şi subscriu în totalitate capitalul social sau prin prospecte de subscripţie publică, numite şi *prospecte de emisiune,* în baza cărora cei care iau cunoştinţă de caracterul activităţii, limitele participării la capitalul social şi de renumerare a capitalului îşi anunţă în scris acceptul de a subscrie.

Fondatorii unei societăţi pe acţiuni sunt semnatarii contractului de societate şi a statutului, răspunzând de conţinutul *prospectului de emisiune* privind constituirea societăţii şi a capitalului.

În cazul constituirii societăţii pe acţiuni din iniţiativa membrilor fondatori prin prospect de subscripţie publică, procedura de înfiinţare a societăţii şi de obţinere a calităţii de persoană juridică, în principiu, este următoarea: membrii fondatori întocmesc şi lansează prospectul de subscriere la capital şi emisiunea de acţiuni. Acesta ia formă autentică prin notificarea la Notariat.

Prospectul autentificat este depus la registrul comerţului care, după verificarea respectării prevederilor legale, emite dovada de autorizare şi certificatul de înmatriculare a societăţii. După îndeplinirea acestor formalităţi, prospectul este dat publicităţii (în conţinutul acestuia fiind cuprinse atât *declaraţia de subscriere* cât şi *chitanţa de subscriere*). În termenul anunţat pentru realizarea declaraţiei de subscriere de către acceptanţi se depun la sediul societăţii aceste declaraţii nominale, cu precizarea numărului de acţiuni pentru care se subscrie. De asemenea, acceptanţii depun în contul de la bancă al societăţii partea din valoarea acţiunilor pentru care au subscris, prevăzută în prospect. În termen de 2 luni de la data încheierii subscripţiilor, fondatorii convoacă adunarea generală constitutivă care funcţionează şi ia hotărâri după regula un acceptant – un vot, indiferent de numărul acţiunilor subscrise şi în prezenţa a jumătate plus unu din numărul acceptanţilor, hotărârile fiind luate cu majoritatea simplă a voturilor.

Pentru constituirea de fapt a societăţii, adunarea generală trebuie să constate subscrierea integrală a capitalului şi, după caz, poate aproba, în funcţie de situaţia subscrierilor, creşterea sau reducerea capitalului, să constate vărsarea de către fiecare acceptant a cotei din valoarea acţiunilor subscrise şi acoperirea integrală a aportului în natură de către cei care au subscris cu asemenea aport. Adunarea generală constitutivă aprobă, de asemenea, participarea la profit a membrilor fondatori, care poate fi de până la 6% din profitul net pe o perioadă de maxim 5 ani de la constituirea societăţii.

În societăţile de capital, capitalul social se divide în acţiuni. *Acţiunile* sunt titluri de valoare emise de societatea pe acţiuni sau de societatea în comandită pe acţiuni şi care exprimă dreptul de proprietate al celui care o deţine asupra unei părţi din capitalul social subscris. Trăsătura de bază a acţiunilor este libera lor negociabilitate pe piaţa financiară, prin bursa de valori, la o valoare mai mare sau mai mică decât valoarea lor nominală, oferind astfel posesorilor lor atât şansa câştigului, dar şi riscul pierderii.

Scanned with OKEN Scanner

Deţinerea de acţiuni asigură următoarele *avantaje*:

- un venit sub formă de dividende, ca parte din profitul net realizat, venit variabil în funcţie de nivelul profitului realizat;
- participarea la gestionarea societăţii şi la emisiunea de noi acţiuni;
- dreptul de vot în adunarea acţionarilor;
- dreptul la consultarea documentelor societăţii;
- dreptul de atribuţiune în cazul creşterii capitalului social prin încorporarea rezervelor şi a profitului nerepartizat (distribuirea gratuită a acţiunilor noi emise);
- dreptul de subscripţie preferenţial în situaţia creşterii capitalului social prin emisiunea de noi acţiuni cu titlu oneros (contra plată).

În funcţie de dimensiunea capitalului social subscris, acţiunile pot avea valori diferite, fără ca valoarea nominală să fie mai mică de 1.000 lei.

Potrivit contractului şi statutului, societatea comercială poate emite acţiuni nominative sau la purtător.

Acţiunile nominative – sunt cele în care numele proprietarului apare înscris, fiind organizată evidenţa lor operativă prin „Registrul acţionarilor".

Acţiunile la purtător – nu cuprind înscrisuri cu privire la proprietar, individualizarea lor efectuându-se printr-un număr (seria acţiunii). Ca urmare, transmiterea lor se face prin simpla traducţiune între posesor şi cumpărător; nu se impune organizarea unei evidenţe operative pe posesori. Când nu se face menţiunea în contractul de societate şi statut privind felul acţiunilor emise, ele sunt la purtător, iar contravaloarea lor se varsă integral la subscriere.

Conform dispoziţiilor legale, capitalul social vărsat la constituirea societăţii pe acţiuni nu poate fi mai mic de 30% din valoarea capitalului social subscris iniţial care potrivit Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 32/1997, aprobată prin Legea 195/1997, nu poate fi mai mic de 25.000.000 lei.

Dintre cele două tipuri de acţiuni, avantajul îl deţin cele nominative, prin faptul că în cazul pierderii, acţionarul deposedat nu pierde dreptul de proprietate (cum se întâmplă cu cele la purtător), eliberându-i-se un alt titlu, iar cesiunea lor se poate face pe baza declaraţiei cedentului (celui care vinde) subscrisă şi de cesionar (cel ce cumpără), consemnarea ei fiind obligatorie şi în „Registrul acţionarilor", respectiv pe acţiune.

Conform dispoziţiilor legale, emisiunea de acţiuni se realizează la valoarea lor nominală („AL PARI"). Practica a impus însă, posibilitatea emiterii de acţiuni la valoare superioară valorii nominale („SUPRA PARI").

Sumele ce depăşesc valoarea nominală se folosesc pentru acoperirea cheltuielilor de înfiinţare a societăţii emisiunii de acţiuni, de lansare a prospectului de subscriere, ca prime de emisiune.

Exemplu de constituire a unei societăţi pe acţiuni (cu subscrierea integrală a capitalului social la înfiinţarea societăţii comerciale şi cu emisiuni de acţiuni nominative, la valoarea nominală).

Scanned with OKEN Scanner

La 19.06. N se constituie societatea comercială „ROFRA" SA cu un capital social de 200.000.000 lei, divizat în 2.000 acţiuni nominale de 100.000 lei.

Capitalul social este subscris integral de către acţionari la iniţierea societăţii astfel:

- 500 acţiuni cu aport în natură reprezentând o clădire;
- 70 acţiuni cu aport în natură reprezentând echipament de birotică;
- 30 acţiuni – remunerează un aport în natură reprezentând un brevet de invenţie;
- 50 acţiuni – cu aport în natură ca stoc de mărfuri;
- 1350 acţiuni – cu aport în disponibilităţi băneşti, eliberate în două tranşe de cel puţin 50%.

Prima tranşă se eliberează la constituire, iar a doua în termen de 3 luni de la constituire.

Aportul în natură se depune odată cu subscrierea.

Pentru 250 acţiuni vărsămintele de disponibilităţi băneşti sunt realizate integral la subscriere.

La 15.09 N se solicită al doilea vărsământ pentru acţiunile cu aport în bani. Subscrierea a 200 de acţiuni se află în „întârziere de plată". Pentru vărsămintele restante, scadenţa este fixată pentru 15.11. N, când acţionarii restanţieri se eliberează pentru sumele corespunzătoare celei de a II-a tranşe. Ei suportă dobânda de întârziere cumulată cu rata anuală de 15% şi cheltuielile de urmărire şi avizare de 50.000 lei.

Un acţionar care a subscris 50 acţiuni se găseşte în „stare de dificultate", adică în imposibilitatea de a mai continua vărsămintele pentru tranşa a II-a. El suportă dobânda de întârziere cu rata anuală de 15% şi cheltuielile de urmărire şi avizare de 12.500 lei. Acţiunile sale sunt subscrise de un alt acţionar care va realiza vărsămintele odată cu subscrierea. Se va regulariza situaţia acţionarului aflat în dificultate, care va fi scos din evidenţă.

Rezolvare:

Calculul aporturilor

- 500 acţiuni x 100.000 lei/acţiune = 50.000.000 lei – imobil
- 70 acţiuni x 100.000 lei/acţiune = 7.000.000 lei – birotică

Total mijloace fixe =57.000.000 lei

- 30 acţiuni x 100.000 lei/acţiune = 3.000.000 lei – brevet
- 50 acţiuni x 100.000 lei/acţiune = 5.000.000 lei – mărfuri
- 1350 acţiuni x 100.000 lei/acţiune = 135.000.000 lei – disponibilităţi băneşti

Total aporturi = 200.000.000 lei

(1) Constituirea capitalului social – înregistrarea promisiunilor de aport la capitalul social subscris – **subscrierea** celor 2000 acţiuni x 100.000 lei = 200.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

4561 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"	=	**1011** „Capital subscris nevărsat"	**200.000.000 lei**

15.06. N

2 **Depunerea aporturilor în natură** şi vărsămintele corespunzătoare primei tranşe:

%	=	**4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"	**132.500.000 lei**
212 „Mijloace fixe"			57.000.000 lei
205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate"			3.000.000 lei
371 „Mărfuri"			5.000.000 lei
5121 „Conturi la bănci în lei"			67.500.000 lei

15.06. N

3 **Realizarea** capitalului subscris vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**132.500.000 lei**

15.06. N

4 Înregistrarea vărsămintelor anticipate:

250 acţiuni x 100.000 lei/acţiune x 50% = 12.500.000 lei

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**4564** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul vărsat anticipat"	**12.500.000 lei**

15.06. N

5 Realizarea vărsămintelor în tranşa a II-a:

- creanţe aferente: 1100 acţiuni x 100.000 lei/acţiune x 50% = 55.000.000 lei
- vărsăminte anticipate: 250 acţiuni x 100.000 lei/acţiune x 50% = 12.500.000 lei

Sume de încasat: 42.500.000 lei

%	=	**4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"	**55.000.000 lei**
5121 „Conturi la bănci în lei"			42.500.000 lei
4564 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul vărsat anticipat"			12.500.000 lei

15.09. N

Scanned with OKEN Scanner

⑥ Realizarea capitalului subscris vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**55.000.000 lei**

15.09. N

⑦ Realizarea vărsămintelor efectuate cu întârziere:

- vărsăminte 200 acţiuni x 100.000 lei/acţiune x 50% = 10.000.000 lei
- dobânda încasată: 10.000.000 x 15% x 60 zile/360 zile = 250.000 lei
- cheltuieli de avizare, urmărire = 50.000 lei

Total = 10.300.000 lei

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	**10.300.000 lei**
		4561 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"	10.000.000 lei
		768 „Alte venituri financiare"	250.000 lei
		758 „Alte venituri din exploatare"	50.000 lei

15.11. N

⑧ Realizarea capitalului subscris vărsat:

1011 „Capitalul subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	10.000.000 lei

15.11. N

⑨ Constatarea stării de dificultate a unui acţionar:

- vărsăminte: 50 acţiuni x 100.000 lei/acţiune x 50% = 2.500.000 lei
- dobândă: 2.500.000 lei x 15% x 60 zile/360 zile = 62.500 lei
- cheltuieli de avizare, urmărire = 12.500 lei

Total = 2.575.000 lei

4565 „Decontări cu asociaţii în dificultate"	=	%	**2.575.000 lei**
		4561 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"	2.500.000 lei
		768 „Alte venituri financiare"	62.500 lei
		758 „Alte venituri din exploatare	12.500 lei

⑩ Înregistrarea subscrierii acţiunilor de un alt acţionar şi stabilirea relaţiei cu acţionarul aflat în dificultate în vederea scoaterii lui din evidenţă:

50 acţiuni x 100.000 lei/acţiune = 5.000.000 lei

4561 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"	=	**4565** „Decontări cu asociaţii aflaţi în dificultate"	**5.000.000 lei**

15.11. N

Scanned with OKEN Scanner

⓫ Înregistrarea vărsămintelor efectuate de acţionarul care a subscris acţiunile:

5121 „Conturi curente la bănci"	=	**4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris"	**5.000.000 lei**

15.11. N

⓬ Realizarea capitalului subscris vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**2.500.000 lei**

15.11. N

⓭ Regularizarea situaţiei acţionarului aflat în dificultate ţinând cont de vărsămintele efectuate:

- Aportul: 50 acţiuni x 100.000 lei/acţiune (datorie totală) = 5.000.000 **lei**
- vărsăminte pentru tranşa a II-a 2.500.000 lei
- dobândă + cheltuieli de gestiune 75.000 lei

Total de vărsat (drepturi pretinse) = 2.575.000 lei

- Suma de restituit (datorie netă) = 2.425.000 lei

reprezentată de soldul creditor al **contului 4565 „Decontări cu asociaţii în dificultate"**

4565 „Decontări cu asociaţii în dificultate"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**2.425.000 lei**

15.11. N

Dacă acţionarul aflat în dificultate nu ar fi efectuat nici un vărsământ pentru acţiunile subscrise, situaţia în contul 4565 s-ar fi prezentat astfel:

- Aportul (datorie totală) = 5.000.000 lei (R_c 4565)
- vărsăminte de efectuat 5.000.000 lei
- dobânda + cheltuieli de gestiune 75.000 lei

Total de vărsat (creanţă totală) = 5.075.000 lei (R_d 4565)

- Suma de primit (creanţă netă) = 75.000 lei – reprezentată de soldul debitor al **contului 4565** şi care, pentru a fi soldat, presupune înregistrarea:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**4565** „Decontări cu asociaţii în dificultate"	**75.000 lei**

În urma înregistrărilor, întreg capitalul subscris este vărsat, fiind reprezentat de soldul creditor al **contului 1012**, iar **conturile 4561, 4564** şi **4565** se soldează, ceea ce demonstrează că relaţiile stabilite de societate cu acţionarii (de drepturi şi/sau de obligaţii) privind promisiunile de aport la capitalul social subscris au fost soluţionate.

Aşa cum rezultă şi din filiera de înregistrări de mai sus legislaţia comercială românească reglementează constituirea societăţilor comerciale „în doi paşi": 1) subscrierea capitalului social şi 2) vărsarea capitalului social (realizarea acestuia).

Scanned with OKEN Scanner

În schimb, unele legislaţii comerciale vest-europene, cum este de exemplu legislaţia comercială franceză, reglementează constituirea societăţilor comerciale în trei paşi: 1) subscrierea capitalului fără apelare; 2) subscrierea capitalului cu apelare, fără vărsare; 3) vărsarea capitalului social. În mod corespunzător au fost create trei conturi sintetice de gradul II, respectiv:

1010 „Capital subscris neapelat"
1011 „Capital subscris apelat nevărsat"
1012 „Capital subscris apelat vărsat"

Totodată, pentru evidenţa relaţiilor de decontare cu acţionarii pentru capitalul subscris neapelat se va crea **contul 109 „Acţionari – capital subscris neapelat"**, cu funcţie contabilă de activ. Se **debitează**, la constituirea societăţii, cu mărimea capitalului subscris neapelat imediat, se **creditează** cu ocazia apelărilor ulterioare pentru constituirea capitalului. **Soldul debitor** exprimă drepturile asupra acţionarilor pentru capitalul subscris şi neapelat. Fiind o creanţă asupra acţionarilor însoţită de o incertitudine privind lichidarea sa, ea apare în prima linie a activului bilanţier.

Exemplu: Societatea comercială „ROFRA" SA se constituie în următoarele condiţii: capital social subscris neapelat reprezentat de 4000 acţiuni cu valoare nominală de 100.000 lei = 400.000.000 lei, din care ulterior se apelează integral. Subscriptorii aportează în numerar 50% din valoarea acţiunilor subscrise, iar unul dintre acţionari aportează în natură un mijloc de transport în valoare de 15.000.000 lei. La scadenţă se aportează în numerar şi restul capitalului subscris.

Rezolvare:

(1) La constituirea S.C. „ROFRA" S.A. se înregistrează capitalul subscris neapelat:

109 „Acţionari privind capitalul subscris neapelat"	=	**1010** „Capital subscris neapelat"	**400.000.000 lei**

(2) La apelarea capitalului social şi aportarea lui în numerar în proporţie de 50% şi a celui în natură:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**109** Acţionari privind capitalul subscris neapelat"	**400.000.000 lei**
1010 „Capital subscris neapelat"	=	**1011** „Capital subscris apelat"	400.000.000 lei
%	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**215.000.000 lei**
5311 „Casa în lei"			200.000.000 lei
2124 „Mijloace de transport"			15.000.000 lei
5121 „Disponibilităţi la bănci în lei"	=	**5311** „Casa în lei"	**200.000.000 lei**
1011 „Capital subscris apelat şi nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris apelat şi vărsat"	**215.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

3. La scadența prevăzută în contractul de societate și în statut:

5311 „Casa în lei"	=	**456** „Decontări cu asociații privind capitalul"	**185.000.000 lei**
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**5311** „Casa în lei"	**185.000.000 lei**
1011 „Capital subscris apelat și nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris apelat și vărsat"	**185.000.000 lei**

Și în cazul societăților de capitaluri, alături de situația normală se pot ivi o serie de ipostaze care trebuie delimitate și evidențiate în contabilitate: acționarii în dificultate care nu efectuează la termen vărsămintele la capitalul social subscris, vărsarea în avans a capitalului social subscris, etc...

Exemplu: Societatea comercială „ROFRA" SA se constituie în următoarele condiții: capital social subscris neapelat 400.000.000 lei din care s-a vărsat anticipat 50.000.000 lei. Ulterior se apelează în 4000 acțiuni subscriptorii aportând, în numerar 150.000.000 lei și în mijloace de transport 15.000.000 lei. La scadență se aportează în numerar 100.000.000 lei, restul acționarilor nefăcând dovada achitării capitalului subscris pentru care se calculează dobânzi în valoare de 5.000.000 lei și pagube trecute în contul acționarilor 2.500.000 lei. Acțiunile subscrise de acționarii în dificultate se vând prin bancă la un preț de vânzare de 92.500.000 lei.

Rezolvare:

1. La constituirea S.C. „ROFRA" S.A. se înregistrează capitalul subscris neapelat și cel aportat anticipat:

109 „Acționari privind capitalul subscris neapelat"	=	**1010** „Capital subscris neapelat"	**400.000.000 lei**
5311 „Casa în lei"	=	**4564** „Decontări cu asociații pentru capitalul vărsat anticipat"	**50.000.000 lei**
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**5311** „Casa în lei"	**50.000.000 lei**

2. La apelarea capitalului social, aportarea primei părți în numerar și în natură și decontarea capitalului vărsat anticipat:

4561 „Decontări cu asociații pentru capitalul subscris nevărsat"	=	**109** „Acționari privind capitalul subscris neapelat"	**400.000.000 lei**
1010 „Capital subscris neapelat"	=	**1011** „Capital subscris apelat și vărsat"	**400.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris nevărsat"	**215.000.000 lei**
5311 „Casa în lei"			150.000.000 lei
2124 „Mijloace de transport"			15.000.000 lei
4564 „Decontări cu asociaţii pentru capitalul vărsat anticipat"			50.000.000 lei
5121 „Disponibil la bănci în lei"	=	**5311** „Casa în lei"	**150.000.000 lei**
1011 „Capital subscris apelat şi nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris apelat şi vărsat"	**215.000.000 lei**

③ La scadenţa prevăzută în contractul de societate şi în statut (actul constitutiv):

%	=	**4561** „Decontări cu asociaţii pentru capitalul subscris nevărsat"	**185.000.000 lei**
5311 „Casa în lei"			100.000.000 lei
4565 „Decontări cu asociaţii în dificultate"			85.000.000 lei
4565 „Decontări cu asociaţii în dificultate"	=	%	**7.500.000 lei**
		763 „Venituri din creanţe imobilizate"	5.000.000 lei
		7728 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	2.500.000 lei
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**4565** „Decontări cu acţionarii în dificultate"	**92.500.000 lei**

2.3.1.2. Contabilitatea operaţiilor privind creşterea capitalului social

Pe parcursul funcţionării întreprinderii, capitalul social al acesteia se poate modifica având loc operaţii de creşteri şi micşorări. Orice modificare în mărimea capitalului social se face numai în urma deciziei luate de Adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor şi cu respectarea prevederilor din statutul societăţii.

Creşterea capitalului social poate avea loc pe mai multe căi, prin:

a) aporturi noi în natură şi/sau în bani;
b) operaţii interne;
c) dubla mărire;
d) conversia obligaţiunilor în acţiuni.

Scanned with OKEN Scanner

a) Contabilitatea creşterii capitalului social prin aporturi noi în natură şi/sau în numerar

O asemenea creştere este determinată de necesitatea procurării de noi resurse pentru finanţarea investiţiilor sau consolidarea situaţiei financiare. Modalitatea financiară de creştere se asigură prin aporturi noi în bani şi/sau în natură.

Creşterea capitalului prin aportul în numerar se poate efectua, teoretic, după două metode: **creşterea valorii nominale a acţiunilor existente** şi prin **emiterea de noi acţiuni**.

Prima modalitate evită creşterea numărului iniţial de acţiuni şi modificarea echilibrului dintre acţionari. Ea devine aplicabilă prin consimţământul unanim al acţionarilor.

Apelul la cea de a doua modalitate impune din partea societăţii să-şi stabilească preţul de emisiune pentru acţiunile noi. Acestea se plasează între valoarea matematică contabilă a vechilor acţiuni (limita maximă) şi valoarea lor nominală (limita minimă).

În măsura în care preţul de emisiune al acţiunilor noi este mai mic decât valoarea matematică contabilă a acţiunilor vechi, se produce **„efectul de dilatare"** a capitalului care la rândul său antrenează o pierdere pentru acţionarii „vechi" care nu participă la subscrierea de noi acţiuni. Pentru a compensa această pierdere se apelează la **drepturile preferenţiale de subscriere (DS)**. Discutate ca titluri de valoare, DS sunt titluri de valoare negociabile care intră în paritate cu acţiunile vechi. Mărimea lor se calculează ca diferenţă între valoarea matematică contabilă veche şi vloarea matematică nouă a unei acţiuni.

Raţionamentul calculării valorii teoretice a unui DS se prezintă astfel:

- *Capitalul propriu înaintea creşterii prin aporturi noi* ..... $Q \times V$
- *Creşterea* ..... $Q_1 \times E$
- *Capitalul propriu rezultat în urma creşterii* ..... $(Q \times V) + (Q_1 \times E)$
- *Valoarea matematică contabilă a unei acţiuni după creşterea capitalului propriu* ..... $\dfrac{(Q \times V) + (Q_1 \times E)}{(Q + Q_1)}$
- *Valoarea teoretică a dreptului de subscriere (DS)* ..... $\dfrac{Q_1 \times (V - E)}{Q + Q_1}$

unde:

Q – reprezintă numărul acţiunilor vechi;
Q_1 – numărul acţiunilor noi;
V – valoarea matematică contabilă a vechilor acţiuni;
E – preţul de emisiune al noilor acţiuni.

Exemplu: S.C. „ROFRA" S.A. prezintă următoarea situaţie a capitalurilor proprii: 4000 de acţiuni în valoare nominală de 100.000 lei/acţiune şi rezerve de capitaluri de

Scanned with OKEN Scanner

80.000.000 lei. Societatea decide să-şi majoreze capitalul prin subscripţie publică cu 1000 de acţiuni emiţând, deci, o acţiune nouă pentru patru acţiuni vechi, care se încasează prin bancă.

Rezolvare:

SITUAŢIA CAPITALURILOR

– lei –

Explicaţii		Înainte de majorare	După majorare
a)	Capital social	400.000.000	500.000.000
b)	Rezerve de capitaluri	80.000.000	80.000.000
c)	**Total capitaluri proprii**	**480.000.000**	**580.000.000**
d)	Numărul de acţiuni	4.000	5.000
e)	Valoarea nominală	100.000	100.000
f)	Valoarea matematică contabilă	120.000	116.000

Deci valoarea contabilă a unei acţiuni a scăzut de la 120.000 lei/acţiune la 116.000 lei/acţiune, încât la o investiţie de 100.000 lei fiecare acţionar posedă cinci acţiuni în valoare de 580.000 lei (116.000x5=580.000) faţă de 4 acţiuni anterioare care valorau 480.000 lei (120.000 leix4=480.000).

Raportul 1/4 (acţiuni noi/acţiuni vechi) se numeşte raport de paritate şi dacă un acţionar posedă un număr de acţiuni care nu se împarte exact la numitorul raportului de paritate trebuie fie să-şi vândă numărul de acţiuni inferioare numitorului raportului de paritate, fie să cumpere diferenţa numărului de acţiuni disponibilizate de alţi acţionari.

Principalele operaţiuni contabile ar fi:

1) răscumpărarea prin bancă a acţiunilor care reprezintă „restul" împărţirii dintre „numărul de acţiuni vechi deţinute" şi „numitorul raportului de paritate" de la acţionarii care doresc sau care, potrivit „prospectului de emisiune", sunt obligaţi să renunţe la ele:

502 „Acţiuni proprii"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**x**

2) revânzarea prin bancă a acţiunilor proprii către acţionarii care doresc să-şi completeze numărul de acţiuni vechi în vederea obţinerii unui „cât" fără „rest" al împărţirii dintre „numărul de acţiuni vechi deţinute" şi „numitorul raportului de paritate":

5121 „Disponibil la bancă în lei"	=	**502** „Acţiuni proprii"	**x**

3) subscrierea noului pachet de acţiuni:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**1011** „Capital subscris nevărsat"	**100.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

4) încasarea prin bancă a noului pachet de acţiuni şi transformarea capitalului nominalizat subscris nevărsat în capitalul nominalizat subscris vărsat:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**100.000.000 lei**
1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**100.000.000 lei**

b) distribuirea prin vânzare-cumpărare a noilor acţiuni atât vechilor acţionari cât şi unor noi acţionari. În acest caz protecţia financiară a acţionarilor se poate realiza pe trei căi:

- Preţul de vânzare a unei acţiuni noi să fie egal cu valoarea contabilă a unei acţiuni vechi, respectiv 120.000 lei (1.000 acţiuni x 120.000 lei/acţiune = 120.000.000 lei), caz în care diferenţa dintre preţul de vânzare şi valoarea nominală reprezintă prima de emisiune (1.000 acţiuni x 20.000 lei/acţiune = 20.000.000 lei).

Principalele operaţiuni contabile, în această situaţie, ar fi:

1) subscrierea noului pachet de acţiuni:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	%	**120.000.000 lei**
		1011 „Capital subscris nevărsat"	100.000.000 lei
		1041 „Prime de emisiune"	20.000.000 lei

2) încasarea prin bancă a noului pachet de acţiuni şi transferarea capitalului nominalizat subscris nevărsat în capital nominalizat vărsat:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**120.000.000 lei**
1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**100.000.000 lei**

- Preţul de vânzare al unei acţiuni noi să fie egal cu valoarea nominală a unei acţiuni vechi, folosindu-se pentru protecţia financiară a vechilor acţionari **drepturile preferenţiale de subscripţie (DS)** care reprezintă titluri de valoare negociabilă care intră în paritate cu vechile acţiuni şi se calculează ca diferenţe dintre valoarea contabilă veche şi valoarea contabilă nouă a unei acţiuni, respectiv:

DS = 120.000 lei – 116.000 lei = 4.000 lei/acţiune

Deci, noul cumpărător cumpără de la societate o acţiune nouă cu valoarea nominală de 100.000 lei, dar în acest caz proprietarul unei acţiuni vechi ar pierde 4.000 lei (datorită scăderii valorii contabile a acţiunilor pe care el le deţine de la 120.000 lei/acţiune la 116.000 lei/acţiune). Pentru ca vechiul acţionar să nu fie lezat financiar, solicitantul unei noi acţiuni va trebui să plătească **4DS x 4.000 lei = 16.000 lei** deţinătorilor de acţiuni vechi.

Scanned with OKEN Scanner

Vechii acţionari pot cumpăra acţiuni noi la valoarea nominală în limita raportului de paritate. Dacă un acţionar deţine un număr de acţiuni care nu se împarte exact la numărul raportului de paritate el va rămâne cu un număr de DS-uri egal cu restul împărţirii dintre numărul de acţiuni deţinute şi numitorul raportului de paritate pe care le poate vinde sau poate cumpăra diferenţa necesară de DS-uri disponibilizate de la alţi acţionari pentru a-şi adjudeca cumpărarea unei noi acţiuni la valoarea nominală. De exemplu, dacă un acţionar vechi deţine 10 acţiuni el poate cumpăra 2 acţiuni noi la valoarea nominală (10:4=2 rest 2) şi rămâne cu 2 DS-uri pe care le poate vinde sau poate cumpăra 2 DS-uri pentru a-şi putea adjudeca cumpărarea a încă unei acţiuni noi la valoarea nominală.

Dacă preţul bursier al DS-urilor este avantajos, vechiul acţionar poate renunţa (vinde) total sau parţial la DS-urile deţinute (dacă se consideră că preţul bursier al DS-urilor vândute este mai mare decât profiturile sperate prin cumpărarea de noi acţiuni).

Numărul de DS-uri formate este egal cu numărul vechilor acţiuni; în exemplul prezentat se vor forma 4.000 DS-uri care pot fi obţinute gratuit de vechii acţionari proporţional cu numitorul raportului de paritate; pot fi disponibilizate de aceştia şi cumpărate de alţi subscriptori. În urma acestui proces, desfăşurat în conformitate cu prevederile prospectului de emisiune, fiecare subscriptor trebuie să deţină un număr de DS-uri multiplu al numitorului raportului de paritate, adjudecându-şi cumpărarea la valoarea nominală a unui număr de acţiuni din noua emisiune egal cu „câtul" dintre numărul de DS-uri deţinute şi numitorul raportului de paritate.

Într-un astfel de caz ipotetic, filiera de înregistrări contabile ar fi următoarea:

1) emisiunea DS-urilor la valoarea lor nominală, de 4.000 lei, respectiv 4.000 DS x 4.000 lei/DS = 16.000.000 lei

5081 „Alte titluri de plasament"	=	**166** „Datorii legate de participaţii"	**16.000.000 lei**

2) subscrierea noului pachet de acţiuni adjudecate proporţional cu numărul de DS-uri şi anularea DS-urilor retrase:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**1011** „Capital subscris nevărsat"	**100.000.000 lei**
166 „Datorii legate de participaţii"	=	**5081** „Alte titluri de plasament"	**16.000.000 lei**

3) încasarea prin bancă a noului pachet de acţiuni şi transferarea capitalului nominalizat subscris nevărsat în capital nominalizat subscris vărsat:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**100.000.000 lei**
1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**100.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

- preţul de vânzare al unei acţiuni noi trebuie să fie o valoare intermediară între valoarea nominală şi cea contabilă a unei acţiuni vechi, caz în care prima de emisiune **se combină** cu drepturile preferenţiale de subscripţie.

Dacă, de exemplu, valoarea de emisiune a unei acţiuni ar fi stabilită la 110.000 lei, valoarea contabilă nouă a unei acţiuni ar fi de 118.000 lei (480.000.000 lei + 110.000.000 lei):5.000 = 118.000 lei

În acest caz:

- dreptul preferenţial de subscripţie este: 120.000 lei – 118.000 lei = 2.000 lei
- prima de emisiune este: 110.000 lei – 100.000 lei = 10.000 lei

Presupunând că cele 1.000 de acţiuni noi sunt vândute integral unor acţionari noi, rezultă că se vor forma:

- 4.000 DS x 2.000 lei/DS = 800.000 lei care vor fi achitaţi vechilor acţionari.
- prime totale de emisiune: 1.000 acţiuni x 10.000 lei = 10.000.000 lei

Înregistrările contabile se concretizează în următoarele:

1) emisiunea DS-urilor la valoarea nominală de 2.000 lei, respectiv 4.000 DS-uri x 2.000 lei/DS = 8.000.000 lei.

5081 „Alte titluri de plasament"	=	**166** „Datorii legate de participaţii"	**8.000.000 lei**

2) subscrierea noului pachet de acţiuni adjudecate proporţional cu numărul de DS-uri şi anularea DS-urilor retrase:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	%	**110.000.000 lei**
		1011 „Capital subscris nevărsat"	100.000.000 lei
		1041 „Prime de emisiune sau de aport"	10.000.000 lei
166 „Datorii legate de participaţii"	=	**5081** „Alte titluri de plasament"	**8.000.000 lei**

3) încasarea prin bancă a noului pachet de acţiuni şi transformarea capitalului nominalizat subscris nevărsat în capital nominalizat subscris vărsat:

3.1)

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**110.000.000 lei**

3.2)

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**100.000.000 lei**

În cazul creşterii capitalului prin aportul în natură nu se pune problema protecţiei financiare a vechilor acţionari, acţiunile noi emiţându-se la un preţ teoretic apropiat de valoarea nominală a titlului, diferenţa dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a noilor acţiuni înregistrându-se ca primă de aport.

Scanned with OKEN Scanner

Presupunând că cele 1.000 acţiuni noi sunt aportate integral în maşini, utilaje şi instalaţii de lucru, valoarea de emisiune a noilor acţiuni fiind de 105.000 lei, înregistrarea contabilă ar fi următoarea:

2123 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	%	**105.000.000 lei**
		1012 „Capital subscris vărsat"	100.000.000 lei
		1041 „Prime de emisiune" sau de aport	5.000.000 lei

b) Contabilitatea creşterii capitalului social prin operaţii interne de capital

Creşterea are loc prin încorporarea rezervelor, a profitului, a diferenţelor din reevaluare şi a primelor de capital. Motivul creşterii este cel al întăririi credibilităţii societăţii asigurând acţionarii de disponibilitatea unei mari părţi a fondurilor proprii.

Procedural, creşterea de capital se poate realiza prin crearea de noi titluri atribuite gratuit vechilor acţionari sau prin creşterea valorii nominale a vechilor acţiuni. Se precizează că în condiţiile unui astfel de mod de majorare de capital, averea reală a societăţii nu se modifică.

Protecţia financiară a vechilor acţionari, în condiţiile în care se emit noi acţiuni, este asigurată prin deţinerea de către aceştia a *drepturilor de atribuire* (DA) ca titluri negociabile. Subscriptorii noilor acţiuni pot fi atât vechii acţionari care utilizează drepturile lor, cât şi noii acţionari cu condiţia ca aceştia să cumpere DA-uri la paritatea necesară.

Mecanismul de calcul şi funcţionare a DA-urilor este în principiu similar cu cel al DS-urilor. Relaţia de calcul pentru valoarea teoretică a unui drept de atribuire este:

$$DA = \frac{C'}{C+C'} \times V$$

unde

C – numărul de acţiuni vechi

C' – numărul de acţiuni noi de emis

V – valoarea contabilă sau cotaţia la bursă a vechilor acţiuni

Exemplu: Reluând exemplul de mai înainte se presupune că S.C. „ROFRA" S.A. prezintă următoarea situaţie a capitalurilor proprii: 4.000 de acţiuni în valoare nominală pe acţiune 100.000 lei şi rezerve de capitaluri de 100.000.000 lei din care decide să încorporeze în capitalul social nominalizat suma de 50.000.000 lei.

Procedural se poate opta pentru trei soluţii care să nu lezeze financiar pe vechii acţionari şi anume:

1) Majorarea valorii nominale a vechilor acţiuni în funcţie de noua mărime a capitalului social după încorporarea rezervelor, aşa cum rezultă în tabelul următor:

Scanned with OKEN Scanner

– lei –

Explicaţii		Înainte de încorporare	După încorporare
a)	Capital social	400.000.000	450.000.000
b)	Rezerve de capitaluri	100.000.000	50.000.000
c)	**Total capitaluri proprii**	**500.000.000**	**500.000.000**
d)	Numărul de acţiuni	4.000	4.000
e)	Valoarea nominală	100.000	112.500
f)	Valoarea matematică contabilă	125.000	125.000

Practic, se impune retragerea acţiunilor vechi şi distribuirea de acţiuni noi, iar înregistrarea contabilă ar fi următoarea:

1061 „Rezerve legale" = **1012** „Capital subscris vărsat" **50.000.000 lei**

2) Emisiunea unui nou pachet de acţiuni la o valoare nominală egală cu vechile acţiuni (100.000 lei/acţiune), deci, a 500 de acţiuni (50.000.000 : 100.000) şi distribuirea lor gratuită vechilor acţionari în raport cu numărul acţiunilor vechi deţinute de aceştia. În acest caz nelezarea financiară între acţionari se asigură prin intermediul drepturilor de atribuire (DA) calculate similar DS-urilor ca diferenţă între valoarea contabilă veche şi valoarea contabilă nouă, aşa cum rezultă din tabelul următor:

– lei –

Explicaţii		Înainte de încorporare	După încorporare
a)	Capital social	400.000.000	450.000.000
b)	Rezerve de capitaluri	100.000.000	50.000.000
c)	**Total capitaluri proprii**	**500.000.000**	**500.000.000**
d)	Numărul de acţiuni	4.000	4.500
e)	Valoarea nominală	100.000	100.000
f)	Valoarea matematică contabilă	125.000	111.111

Deci:

DA = 125.000 lei – 111.111 lei = 13.889 lei

Cum raportul de paritate (acţiuni noi/acţiuni vechi) este de 1/8, fiecare acţionar va primi gratuit un număr de acţiuni egal cu partea întreagă a „câtului" dintre „numărul

Scanned with OKEN Scanner

acţiunilor pe care le deţine" şi „numitorul raportului de paritate". Pentru restul acţiunilor deţinute acţionarul beneficiază de câte un **DA** pentru fiecare acţiune deţinută în plus, ca titluri negociabile pe care le poate folosi pentru a-şi adjudeca o nouă acţiune gratuită, dacă le cumpără de la alţi acţionari diferenţa până la numitorul raportului de paritate, fie pentru a le vinde altor acţionari.

De exemplu, dacă un acţionar are 22 de acţiuni, el se află în situaţia de a obţine gratuit 2 acţiuni noi (22:8=2 rest 6) iar pentru a obţine încă o acţiune nouă el trebuie fie să cumpere încă 2 DA-uri x 13.889 lei = 27.778 lei disponibilizate de la alţi acţionari, fie să le vândă pe ale sale, 6 DA-uri x 13.889 lei = 83.334 lei, altor acţionari.

Presupunând că în urma distribuirii, cele 500 de acţiuni noi rezultă 100 DA-uri x 13.889 lei = 1.388.900 lei disponibilizate de la unii acţionari şi revândute altora prin casă, înregistrările contabile ar fi următoarele:

1061 „Rezerve legale"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**50.000.000 lei**
5311 „Casa în lei"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**1.388.900 lei**
456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	5311 „Casa în lei"	**1.388.900 lei**

3) Vânzarea în totalitate sau în parte a noilor acţiuni, caz în care valoarea de achiziţionare a unei acţiuni va fi de 8 DA-uri x 13.889 lei = 111.112 lei, încât fiecărui acţionar vechi i se vor distribui contravaloarea DA-urilor neutilizate pentru obţinerea de acţiuni gratuite.

Presupunând că toate cele 500 de acţiuni se vând prin bancă unor acţionari, înregistrările contabile ar fi următoarele:

1061 „Rezerve legale"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**50.000.000 lei**
5121 „Disponibil la bănci în lei"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**55.556.000 lei**
456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**55.556.000 lei**

- **500 acţiuni x 8 DA-uri x 13.889 lei = 55.556.000 lei**

Pentru o delimitare mai riguroasă a decontărilor cu asociaţii din operaţiunile privind DS-urile şi DA-urile, unele liste de conturi utilizează detalieri în conturi de gradul II a **contului 455 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** cum ar fi:

4562 „Decontări cu asociaţii privind drepturile de subscripţie"

4563 „Decontări cu asociaţii privind drepturile de atribuire"

Scanned with OKEN Scanner

c) Contabilitatea creşterii capitalului social prin dublă mărire

Dubla mărire de capital social se realizează prin capitalizarea rezervelor, primelor de capital sau diferenţelor din reevaluare şi prin aporturi în numerar. Ea poate avea loc simultan sau succesiv.

În ipoteza în care creşterile sunt simultane, drepturile de subscripţie şi cele de atribuire sunt rezervate în mod exclusiv vechilor acţionari. Când creşterile sunt succesive, drepturile de subscripţie sau de atribuire, după caz, aparţin vechilor acţionari din timpul primei creşteri. Drepturile celei de-a doua creşteri aparţin vechilor acţionari şi a celor ce au beneficiat de prima creştere de capital.

Exemplu: Situaţia în contabilitate a unei societăţi comerciale, înainte de dubla mărire a capitalului social, se prezintă astfel:

- *Capital social iniţial* — *400.000.000 lei*
- *Rezerve* — *80.000.000 lei*

Total capital propriu — ***480.000.000 lei***

- *Numărul de acţiuni* — *4.000 titluri*

În Adunarea generală se hotărăşte creşterea capitalului social prin emiterea de acţiuni în număr de 1.000 titluri la preţul de emisiune de 100.000 lei şi prin încorporarea de rezerve disponibile în valoare de 40.000.000 lei pentru care se emit 400 acţiuni.

În cazul în care cele două creşteri se produc simultan, situaţia în contibilitate se prezintă astfel:

- *Capital social iniţial (4.000 acţiuni x 100.000 lei)* — *400.000.000 lei*
- *Rezerve neîncorporate* — *40.000.000 lei*
- *Rezerve încorporate prin emiterea de noi acţiuni (400 acţiuni x 100.000 lei)* — *40.000.000 lei*
- *Creşterea capitalului prin aporturi noi în urma emiterii de noi acţiuni (1.000 acţiuni x 100.000 lei)* — *100.000.000 lei*

Total capital propriu — ***580.000.000 lei***

- *Valoarea matematică-contabilă a vechilor acţiuni* — *120.000 lei*
- *Valoarea matematică-contabilă nouă în condiţiile creşterii capitalului (580.000.000 lei/5.400 acţiuni)* — *107.407 lei*
- *Valoarea cumulată 1 DS + 1 DA (120.000 lei – 107.407lei)* — *12.593 lei*
- *Raportul paritate I (DS) 4.000/1.000 = 4/1*
  II (DA) 4.000/400 = 10/1

Scanned with OKEN Scanner

$$1\ DS = \frac{\text{Valoarea contabilă nouă} - \text{Valoarea nominală}}{4} = \frac{107.407\ lei - 100.000\ lei}{4} = 1852,30\ lei$$

$$1\ DA = \frac{\text{Valoarea contabilă nouă}}{10} = \frac{107.407}{10} = 10.740,70\ lei$$

În cazul în care cele două creşteri se produc succesiv situaţia se prezintă astfel:

Faza I: Emiterea de noi acţiuni prin aporturi în numerar şi/sau în natură.

- *Capital social iniţial* — *400.000.000 lei*
- *Rezerve* — *80.000.000 lei*

  480.000.000 lei

- *Creştere de capital (1.000 acţiuni x 100.000 lei)* — *100.000.000 lei*

  580.000.000 lei

- *Valoarea contabilă nouă (580.000.000/5.000 acţiuni)* — *116.000 lei*

DS = 120.000 lei – 116.000 lei = 4.000 lei

Faza II. Încorporarea rezervelor

- *Capital propriu* — *580.000.000 lei*
- *Număr de acţiuni emise* $= \frac{40.000.000\ lei}{100.000\ lei} = 400$ *acţiuni*
- *Raportul de paritate 12,5/1*
- *Valoarea contabilă nouă* $= \frac{580.000.000\ lei}{5.400} = 107.407\ lei$

1 DA = 116.000 lei – 107.407 lei = 8.593 lei

- *Valoarea unei acţiuni atribuită în mod gratuit (12,5 x 8.593 lei) = 107.412,50 lei*

d) Contabilitatea creşterii capitalului social prin conversia obligaţiunilor în acţiuni

Pe această cale se asigură creşterea capitalului social prin diminuarea datoriilor fără a apela direct la trezorerie. Această conversie trebuie să fie dorită şi motivată de obligatari pentru a deveni acţionari. Purtătorul de obligaţiuni ca titluri de valoare cu dobândă fixă trebuie să fie interesat să le transforme în titluri cu venit variabil (dividende). În acest scop, acţiunile emise trebuie să aibă o valoare teoretică apropiată de cea a obligaţiunilor. Diferenţa dintre valoarea nominală totală a obligaţiunilor convertite şi valoarea totală a acţiunilor noi emise ca echivalent se înregistrează ca **prime de emisiune.**

Scanned with OKEN Scanner

Nu se ridică problema protecţiei financiare a vechilor acţionari deoarece obligatarii ca subscriptori ai noilor acţiuni sunt creditorii societăţii comerciale.

Exemplu: Se transformă 1.000 obligaţiuni în 500 acţiuni, în condiţiile în care valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 100.000 lei, iar valoarea nominală a unei acţiuni este de 180.000 lei.

Prima de emisiune = (1.000 x 100.000 lei) – (500 x 180.000 lei) = 10.000.000 lei

Operaţia se concretizează în următoarea înregistrare contabilă:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"	=	%	**100.000.000 lei**
		1012 „Capital subscris vărsat"	**90.000.000 lei**
		1041 „Prime de emisiune sau aport"	**10.000.000 lei**

Pentru a fi în consens cu principiul naturii elementelor patrimoniale, diferenţa dintre valoarea de rambursare a obligaţiunilor convertite (mai mare) şi valoarea nominală a acţiunilor remise în schimb ar trebui să se înregistreze într-un cont distinct denumit **„Prime de conversiune a obligaţiunilor în acţiuni"**.

2.3.1.3 Contabilitatea operaţiilor privind micşorarea capitalului social

Micşorarea capitalului social se impune atunci când acesta este supradimensionat, când se reduc investiţiile sau când se decide lichidarea unor părţi din activele societăţii.

Se poate realiza prin următoarele modalităţi:

a) reducerea valorii nominale sau a numărului de acţiuni şi rambursarea contravalorii lor acţionarilor;

b) reducerea valorii nominale sau a numărului de acţiuni pentru acoperirea pierderilor;

c) micşorarea – creşterea capitalului social;

d) răscumpărarea unor acţiuni şi anularea lor;

e) amortizarea capitalului.

a) *Contabilitatea micşorării capitalului social prin rambursarea unei părţi către asociaţi*

Reducerea pe această cale are loc în cazul în care capitalul este supraproporţionat faţă de activitatea sa, atunci când se reduc investiţiile dintr-un sector de activitate sau când se decide realizarea (vânzarea) unei părţi din activul societăţii care nu este necesar activităţii sale.

Scanned with OKEN Scanner

Diminuarea capitalului social se realizează prin: reducerea numărului de acţiuni, reducerea valorii nominale a acţiunilor şi prin răscumpărarea acţiunilor de către societate şi anularea lor.

În cazul în care se reduce valoarea nominală a acţiunilor sau numărul de acţiuni prin rambursarea către acţionari, fiecare acţionar primeşte o sumă proporţională cu numărul de acţiuni pe care îl deţine.

Exemplu: S.C. „ROFRA" S.A. deţine capitaluri proprii de 4.000 de acţiuni în valoare nominală de 100.000 lei/acţiune şi decide reducerea capitalului social cu 100.000.000 lei, care se restituie acţionarilor prin viramente bancare.

Rezolvare:

a_1) Dacă se decide reducerea valorii nominale a acţiunilor, aceasta se va recalcula potrivit datelor din tabelul următor:

– lei –

	Explicaţii	Înainte de reducere	După reducere
a)	Capital social	**400.000.000**	**300.000.000**
b)	Numărul de acţiuni	**4.000**	**4.000**
c)	Valoarea nominală	**100.000**	**75.000**

Deci fiecărui actionar i se vor distribui 25.000 lei (100.000 lei – 75.000 lei) pentru fiecare acţiune deţinută şi i se vor preschimba acţiunile vechi cu valoarea nominală de 100.000 lei în acţiuni noi cu valoare nominală de 75.000 lei.

Înregistrările contabile vor fi următoarele:

1012 „Capital subscris vărsat"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**100.000.000 lei**
456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**100.000.000 lei**

a_2) Dacă se optează pentru reducerea numărului de acţiuni, se vor retrage şi anula 1.000 acţiuni (100.000.000 lei : 100.000 lei) în raportul de paritate 1/4 (o acţiune retrasă şi anulată la patru acţiuni deţinute de fiecare acţionar). Rezolvarea contabilă este similară celei anterioare cu precizarea că dacă nu toţi acţionarii deţin un număr de acţiuni divizibil cu patru, ei vor trebui să-şi vândă restul de acţiuni în plus deţinute faţă de „câtul" dintre numărul de acţiuni deţinute şi numitorul raportului de paritate, fie să cumpere diferenţa de acţiuni, disponibilizate de la acţionari, necesare pentru a avea dreptul la restituirea valorii unei acţiuni suplimentare.

Scanned with OKEN Scanner

b) *Contabilitatea micşorării capitalului social prin acoperirea pierderilor*

Acoperirea pierderilor exerciţiului din capitalul social are loc numai în cazul în care nu există o altă modalitate de finanţare. În principiu, acoperirea pierderilor se face prin report la noul exerciţiu, din rezervele legale constituite în acest sens şi prin vărsămintele noi pentru reîntregirea capitalului.

Practic, apelul la capitalul social intervine în cazul în care se constată că bilanţul prezintă un nivel mult prea mare al pierderilor reportate pentru a putea fi absorbit rapid de profiturile exerciţiilor viitoare.

Modalităţile contabile şi financiare folosite pentru finanţarea pierderilor direct din capitalul social sunt cea a **reducerii valorii nominale a acţiunilor** şi cea a **anulării numărului de acţiuni**. Indiferent de soluţia reţinută, se debitează **contul 1012 „Capital subscris vărsat"** şi se creditează **contul 107 „Rezultatul reportat"**.

Exemplul 1: Capitalul propriu al societăţii „ROFRA" S.A., cotată la bursa de valori se prezintă astfel:

• *Capital social (2.000 acţiuni x 200.000 lei)*	*400.000.000 lei*
• *Rezerve legale*	*80.000.000 lei*
• *Alte rezerve*	*20.000.000 lei*
• *Report pierderi*	*(200.000.000 lei)*
Total capital propriu	***300.000.000 lei***

Adunarea generală extraordinară decide o reducere a capitalului propriu pentru a acoperi pierderea reportată.

$$\textit{Valoarea matematică contabilă a unei acţiuni} = \frac{300.000.000}{2.000} = 150.000 \text{ lei}$$

Valoarea nominală nouă a unei acţiuni stabilită în urma reducerii capitalului este de 130.000 lei. Diferenţa de 2.000 acţiuni x (150.000 lei – 130.000 lei) = 40.000.000 lei se va menţine la rezerva legală.

Înregistrarea contabilă privind reducerea capitalului este:

%	=	107 „Rezultat reportat"	**200.000.000 lei**
1068 „Alte rezerve"			20.000.000 lei
1061 „Rezerve legale"			40.000.000 lei
1012 „Capital subscris vărsat"			140.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia capitalului propriu în urma reducerii se prezintă astfel:

• *Capital social* **(2.000 acţiuni x 130.000 lei)**	*260.000.000 lei*
• *Rezerve legale*	*40.000.000 lei*
Total capital propriu	***300.000.000 lei***

Exemplul 2: S.C. „ROFRA" S.A. deţine capitaluri nominalizate de 4.000 acţiuni având valoare nominală de 100.000 lei/acţiune şi decide reducerea capitalului social cu 100.000.000 lei, pentru acoperirea pierderilor reportate în valoare de 70.000.000 lei şi a celor din exerciţiul financiar curent în valoare de 30.000.000 lei.

Rezolvare:

Teoretic se procedează similar exemplului anterior, deci fie prin reducerea valorii nominale a acţiunilor, fie prin reducerea numărului acestora, numai că formula contabilă de acoperire a pierderilor este următoarea:

1012 „Capital subscris vărsat"	=	**%**	**100.000.000 lei**
		107 „Rezultat reportat"	70.000.000 lei
		121 „Profit şi pierderi"	30.000.000 lei

c) *Contabilitatea micşorării-creşterii capitalului social*

O societate care lucrează în pierdere şi doreşte să majoreze capitalul poate apela la tehnica financiar-contabilă în doi paşi succesivi:

a) reducerea capitalului pentru a acoperi pierderile;

b) majorarea capitalului prin încorporarea rezervelor sau prin emiterea de noi acţiuni.

Această dublă operaţie este cunoscută sub denumirea de **„mişcarea acordeonului"** sau **„însănătoşire financiară"**.

Majorarea capitalului prin încorporarea de rezerve are loc în cazurile în care pierderile nu depăşesc 50% din capital. În caz contrar, creşterea se acoperă din emisiunea de noi acţiuni sau chiar conversia obligaţiunilor în acţiuni.

Primul pas, micşorarea capitalului generează înregistrarea privind debitarea **contului 1012 „Capital subscris vărsat"** şi creditarea **contului 107 „Rezultat reportat"**.

Cel de al doilea pas, finanţarea creşterii capitalului, impune înregistrările specifice încorporării rezervelor în capital sau emiterii de noi acţiuni reprezentative.

d) *Contabilitatea răscumpărării propriilor acţiuni*

În principiu nu este admisă cumpărarea de către societate a propriilor sale acţiuni. Totuşi, în anumite cazuri, legislaţia admite răscumpărarea propriilor acţiuni cu scopul

Scanned with OKEN Scanner

de a fi anulate, distribuite salariaţilor sau vândute terţilor. Aşa cum prevede *Legea nr. 31 privind societăţile comerciale*, republicată, „Societatea nu va putea dobândi propriile sale acţiuni, nici acorda împrumuturi sau avansuri asupra lor, în afară de cazul în care adunarea generală a acţionarilor hotărăşte altfel, cu votul acţionarilor care reprezintă două treimi din capitalul social".

Exemplul 1: O întreprindere cumpără 1.000 titluri din propriile acţiuni, valoarea nominală este 100.000 lei, iar preţul de răscumpărare 140.000 lei. Acţiunile sunt distribuite salariaţilor la un preţ de 120.000 lei. Se presupune şi varianta în care sunt vândute terţilor la preţul de 150.000 lei titlul.

În contabilitate se regăsesc următoarele operaţii:

a) Răscumpărarea propriilor acţiuni 1.000 acţiuni x 140.000 lei = 140.000.000 lei se înregistrează prin articolul contabil:

502 Acţiuni proprii	=	**512** Conturi curente la bănci	**140.000.000 lei**

b) Acţiunile răscumpărate sunt distribuite salariaţilor la preţul de 120.000 lei x 1.000 acţiuni – 120.000.000 lei

%	=	**502** „Acţiuni proprii"	**140.000.000 lei**
512 „Conturi curente la bănci"			120.000.000 lei
6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"			20.000.000 lei

În cazul în care acţiunile s-ar vinde terţilor la preţul de 150.000 lei x 1.000 acţiuni = 150.000.000 lei, înregistrarea este:

512 „Conturi curente la bănci"	=	%	**150.000.000 lei**
		502 „Acţiuni proprii"	140.000.000 lei
		7728 „Alte venituri excepţionale din operaţii de capital"	10.000.000 lei

În locul **contului 512 „Conturi curente la bănci"** se pot folosi şi **conturile 461 „Debitori diverşi"**, dacă nu s-au încasat imediat, şi **424 „Participarea personalului la profit"** dacă acţiunile au fost distribuite în contul participării la profit.

Exemplul 2: S.C. „ROFRA" S.A. deţine capitaluri proprii nominalizate de 4.000 acţiuni având valoare nominală de 100.000 lei/acţiune din care răscumpără în vederea anulării lor, 1.000 de acţiuni în următoarele variante:

a) preţ de răscumpărare 110.000 lei/acţiune

b) preţ de răscumpărare 90.000 lei/acţiune

Rezolvare:
Înregistrările contabile sunt următoarele:

• Varianta a)

502 „Acţiuni proprii"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**110.000.000 lei**
%	=	**1011** „Capital subscris nevărsat"	**110.000.000 lei**
1012 „Capital subscris vărsat"			100.000.000 lei
1068 „Alte rezerve"			10.000.000 lei
1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**502** „Acţiuni proprii"	**110.000.000 lei**

• Varianta b)

502 „Acţiuni proprii"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**90.000.000 lei**
1012 „Capital subscris vărsat"	=	%	**100.000.000 lei**
		1011 „Capital subscris nevărsat"	90.000.000 lei
		1068 „Alte rezerve"	10.000.000 lei
1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**502** „Acţiuni proprii"	**90.000.000 lei**

Faţă de varianta când diferenţa de preţ rezultată din răscumpărarea şi anularea propriilor acţiuni se înregistrează pe seama rezervelor şi primelor de capital se poate reţine şi varianta decontării acestora pe seama cheltuielilor şi veniturilor. Astfel, diferenţele nefavorabile se repartizează asupra **contului 6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"**, iar cele favorabile se încorporează în **contul 7728 „Alte venituri excepţionale din operaţii de capital"**.

e) *Contabilitatea amortizării capitalului*

Amortizarea capitalului constă în rambursarea depunerilor către acţionari fără ca prin aceasta să se reducă mărimea capitalului social. Rambursarea se face din rezervele disponibile constituite sau prin afectarea unei părţi din profit. Ca reglementare, amortizarea capitalului se efectuează în virtutea unei dispoziţii statutare sau prin decizia Adunării generale extraordinare a acţionarilor.

Legislaţia unor ţări occidentale admite amortizarea capitalurilor, respectiv restituirea către acţionari a contravalorii acţiunilor deţinute, fără modificarea capitalului social.

În România problema nu este reglementată.

În scopul de a indica menţinerea capitalului de origine, rezerva sau profitul care se substituie la fracţiunea rambursată acţionarilor este decontată prin crearea a două analitice în cadrul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"**, respectiv **1012.1 „Capital neamortizat"** şi **1012.2 „Capital amortizat"**. Această ultimă parte de capital este indispensabilă, iar acţiunile echivalente nu participă la primul dividend şi au un regim diferit la partajul capitalului realizat la lichidarea societăţii.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 1: Capitalul subscris vărsat al unei societăţi comerciale se ridică la 300.000.000 lei. Se decide să se amortizeze capitalul cu 50.000.000 lei prin afectarea unei părţi din rezervele disponibile.

1068 „Alte rezerve“ şi **456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	**50.000.000 lei**
456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	=	**512** „Conturi curente la bănci“	**50.000.000 lei**

Totodată, se face virarea internă prin debitarea **contului 1012 „Capital subscris vărsat“** şi creditarea **conturilor 1012.1 „Capital neamortizat“** şi **1012.2 „Capital amortizat“**.

Schema înregistrărilor contabile se poate prezenta şi sub forma:

a) înregistrarea deciziei de amortizare a capitalului pentru fracţiunea amortizată:

1012 „Capital subscris vărsat“	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	**50.000.000 lei**

b) afectarea rezervelor la amortizare:

1068 „Alte rezerve“	=	**1012.2** Capital amortizat	**50.000.000 lei**

c) virarea la contul de capital a cotei corespunzătoare de capital neamortizat:

1012 „Capital subscris vărsat“	=	**1012.1** „Capital neamortizat“	**250.000.000 lei**

d) rambursarea efectivă a acţiunilor:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	=	**512** „Conturi curente la bănci“	**50.000.000 lei**

Exemplul 2:

S.C. „ROFRA“ S.A. deţine capitaluri proprii nominalizate de 4.000 acţiuni având valoare nominală de 100.000 lei/acţiune şi decide să amortizeze 1.000 de acţiuni pe seama altor rezerve constituite în acest scop prin afectarea unei părţi a profiturilor din exerciţiile financiare precedente.

Rezolvare:

1012 „Capital subscris vărsat“	=	**1012.2** „Capital amortizat“	**100.000.000 lei**
1068 „Alte rezerve“	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	**100.000.000 lei**
456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**100.000.000 lei**
1012 „Capital subscris vărsat“	=	**%**	**400.000.000 lei**
		1012. 1 „Capital neamortizat“	300.000.000 lei
		1012.2 „Capital amortizat“	100.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2.3.2. Contabilitatea primelor legate de capital

Ca elemente ale capitalurilor proprii, primele rezultă în urma operaţiunilor de constituire a capitalului social subscris prin emisiunea de acţiuni la valoare „SUPRA PARI" şi ulterior prin majorarea capitalului, fie ca urmare a emisiunii de noi acţiuni, fie prin încorporarea unei părţi din profitul realizat.

Mai pot rezulta şi în urma fuzionării a două societăţi, pentru a se asigura egalizarea drepturilor de proprietate în noua societate sau în societatea absorbantă.

Pentru înregistrarea lor în contabilitate se utilizează **contul 104 „Prime legate de capital"**. Este un cont de *surse proprii,* de *pasiv.*

Se creditează cu primele stabilite cu ocazia emisiunii de acţiuni pentru crearea sau majorarea capitalului social, prin debitul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.

Se debitează cu primele de capital* încorporate în capital prin creditul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"**; cu primele transferate la rezerve prin creditul **contului 1063 „Rezerve statutare"** sau **1068 „Alte rezerve"**.

Soldul creditor reprezintă primele de capital create şi neutilizate.

Contul este delimitat, în funcţie de categoriile de prime în conturi sintetice de gradul II astfel:

1041 „Prime de emisiune sau de aport"
1042 „Prime de fuziune".

Pentru exemplificarea reflectării în contabilitate a categoriilor de prime legate de capital, se consideră următoarele cazuri:

a) *Creşterea de capital prin emisiunea de noi acţiuni la o valoare peste nominal (SUPRAPARI).*

Fie societatea comercială „CONTINF" S.A. cu un capital social de 150.000.000 lei, divizat în 1.500 acţiuni de 100.000 lei nominal şi având o valoare actuală de 140.000 lei.

Societatea decide, în baza hotărârii Adunării generale a acţionarilor, o creştere de capital – aport în numerar – prin emiterea a 1.000 acţiuni noi la o valoare de emisiune de 120.000 lei.

Acţiunile noi sunt emise şi repartizate în virtutea dreptului de subscriere preferenţial

---

* *Notă:* Motivaţia constituirii primelor de emisiune o reprezintă, în primul rând, acoperirea cheltuielilor de constituire a acţiunilor, cheltuieli care pot fi înregistrate în momentul efectuării ca o colectare de cheltuieli de exploatare (627=5121). Utilizarea primelor pentru acoperirea lor impune prezenţa unui cont special prin care să se asigure transferul primelor la venituri. Soluţia oferită de contabilitatea franceză prin utilizarea contului 791 „Transferuri de cheltuieli de exploatare" permite ca în urma înregistrării 1041=791 să se creeze, la nivelul contului de Rezultate (121), contrapartida acestor cheltuieli, iar rezultatul exploatării nu va fi astfel afectat.

Poate exista şi soluţia, mai simplă, de diminuare directă a primelor de emisiune cu plăţile efectuate şi reprezentând cheltuielile de emisiune (1041=5121). Ocolind însă conturile de venituri şi cheltuieli, este denaturată structura contului de Rezultate (a soldurilor sale intermediare) chiar dacă pe total rezultatul exploatării nu este afectat.

Scanned with OKEN Scanner

vechilor acţionari care subscriu integral; acţiunile sunt nominative şi se depune 50% din valoarea lor o dată cu subscrierea; prima de emisiune este eliberată integral la subscriere; al doilea vărsământ se realizează în termen de o lună de la subscriere.

Se efectuează următoarele înregistrări contabile:

1) Subscrierea capitalului (pentru majorare), care coincide cu emisiunea de acţiuni şi repartizarea lor acţionarilor, *conform declaraţiilor de subscriere.*

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	%	**120.000.000 lei**
		1011 „Capital subscris nevărsat"	100.000.000 lei
		1041 „Prime de emisiune"	20.000.000 lei

2) Vărsământ de 50%, efectuat conform chitanţelor de vărsământ plus prima de emisiune:

5311 „Casa în lei"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**70.000.000 lei**

concomitent:

3) realizarea capitalului subscris vărsat.

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**50.000.000 lei**

Legea acordă acţionarilor dreptul de subscriere în funcţie de participarea lor la capital înainte de majorare. Justificarea dreptului de subscriere (DS) permite acţionarului vechi să compenseze pierderea de valoare asupra acţiunilor sale prin câştigul realizat asupra noilor acţiuni.

Se iau în considerare următoarele date:

Acţiuni	Număr	Valoare unitară	Valoare totală
Vechi	15.000	140.000 lei	210.000.000 lei
Noi	10.000	120.000 lei	120.000.000 lei
Total	25.000	132.000 lei	330.000.000 lei

Prin majorarea capitalului scade valoarea acţiunilor cu cât preţul de emisiune este mai mic. Valoarea unitară a acţiunilor după majorare devine 132.000 lei.

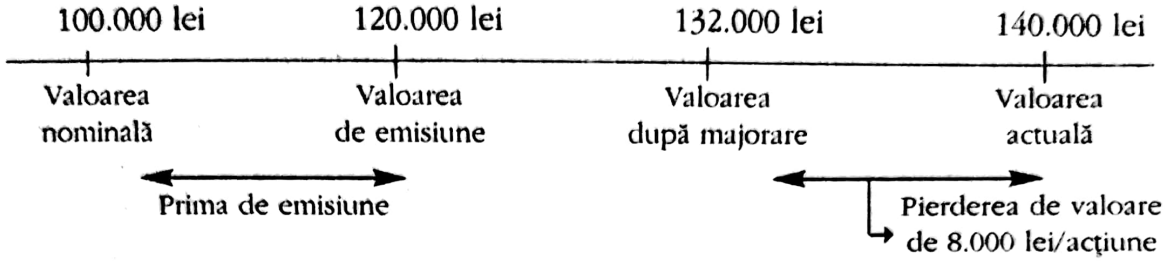
Se constată:

- o pierdere de valoare pe o acţiune veche de 8.000 lei (140.000 lei – 132.000 lei = 8.000 lei)
- un câştig pe o acţiune nouă de 12.000 lei (132.000 lei – 120.000 lei = 12.000 lei).

Ţinând seama că paritatea acţiunilor vechi şi noi este de 2 acţiuni noi pentru 3 acţiuni vechi, rezultă că un acţionar care deţine trei acţiuni vechi poate subscrie 2 acţiuni noi.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel pierderea de valoare pentru cele trei acţiuni (3 x 8.000 lei = 24.000 lei) va fi compensată de câştigul realizat prin deţinerea a 3 drepturi de subscriere (**DS**) care îi permit cumpărarea a 2 acţiuni noi (2 x 12.000 lei = 24.000 lei)



Valoarea teoretică a unui *DS* poate fi determinată plecând de la valoarea acţiunilor înainte şi după majorarea capitalului social.

Două calcule sunt posibile:

• ***În situaţia vechiului acţionar:***

O acţiune pe care o deţinea înainte de majorarea capitalului, valorând 140.000 lei, va avea o valoare finală de 132.000 lei. Pierderea de valoare de 8.000 lei o va putea recupera prin vânzarea unui *DS* = 8.000 lei.

Dacă un acţionar posedă 9 acţiuni (vechi) a 140.000 lei, în urma operaţiei de creştere a capitalului va avea:

9 acţiuni x 132.000 lei + 9 *DS* x 8.000 lei = 9 acţiuni x 140.000 lei
1.260.000 lei 1.260.000 lei

Conform parităţii de emisiune, vechiul acţionar are nevoie de 3 *DS* pentru a subscrie 2 acţiuni noi. Cele 9 *DS* îi permit cumpărarea a 6 acţiuni noi pentru achiziţionarea cărora va plăti doar preţul de emisiune (6 acţiuni x 120.000 lei = 720.000 lei).

• ***În situaţia unui acţionar nou:***

Pentru a subscrie 2 acţiuni noi la 120.000 lei, trebuie să deţină, deci să cumpere, 3 *DS*. Astfel, pentru achiziţionarea a două acţiuni noi va plăti 264.000 lei (adică 2 x 132.000 lei).

Ecuaţia de echilibru va fi: 2 x 120.000 lei + 3 *DS* = 2 x 132.000 lei
3 *DS* = 24.000 lei; 1 *DS* = 8.000 lei.

Pentru creşterea capitalului social se impune, de regulă, fixarea unor condiţii şi anume:

1) preţul de emisiune să fie cuprins între valoarea nominală şi valoarea actuală (reală) a acţiunilor;

2) Dacă preţul de emisiune este egal cu valoarea nominală, prima de emisiune este nulă iar *DS* = max.

3) Dacă preţul de emisiune este egal cu valoarea actuală, rezultă *DS* = 0 iar prima de emisiune = max.

Scanned with OKEN Scanner

Dreptul de subscriere este cu atât mai ridicat cu cât prima de emisiune este mai mică.

Acţionarii preferă, în general, ca preţul de emisiune să fie scăzut. Veniturile din vânzarea drepturilor de subscriere vor fi maxime şi subscripţia lor facilitată.

Administraţia doreşte un preţ de emisiune cât mai ridicat. Prima de emisiune reprezintă o finanţare fără remunerare, iar numărul acţiunilor de emis redus la minim, scăderea valorii titlurilor fiind redusă.

b) *Creşterea de capital prin aport în natură* – se realizează prin emisiunea de noi acţiuni cu aport în natură.

Exemplu: Societatea comercială „CONTINF" S.A. – cu un capital social de 120.000.000 lei, divizat în 600 acţiuni cu valoare nominală de 200.000 lei, hotărăşte să emită 300 acţiuni noi cu aport în natură, reprezentând un imobil. Comisia de evaluare a stabilit valoarea imobilului la 80.000.000 lei.

- Calculul primei de aport:

– valoarea imobilului	80.000.000 lei
– valoarea acţiunilor emise (300 x 200.000 lei)	60.000.000 lei
PRIMĂ DE APORT	20.000.000 lei

- Înregistrările în contabilitate:

1) Subscrierea capitalului (pentru majorare):

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	%		**80.000.000 lei**
		1011 „Capital subscris nevărsat"		**60.000.000 lei**
		1041 „Prime de emisiune sau de aport"		**20.000.000 lei**

2) Depunerea aportului pentru capitalul subscris:

212 „Mijloace fixe"	=	**456** „Decontări cu asociaţii	**80.000.000 lei**

concomitent:

3) Realizarea capitalului subscris vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**60.000.000 lei**

c) *Calculul şi înregistrarea primelor de fuziune*

Determinarea primelor de fuziune este necesară în cazul operaţiilor de reunire a două sau mai multor societăţi pentru a forma o singură societate. Modalitatea cea mai des întâlnită în practică este *fuziunea prin absorbţie*.

Scanned with OKEN Scanner

În acest caz se pune problema stabilirii parităţii de schimb şi echilibrarea drepturilor tuturor proprietarilor, la nivelul societăţii absorbante. Diferitele calcule financiare necesare trebuie să fie realizate într-o ordine care depinde de natura relaţiilor de capital existente, eventual între societăţile în cauză* (ex. societăţile sunt independente; una dintre societăţi, fie cea absorbantă, fie cea absorbită, deţine titluri de participare în capitalul celeilalte; sau deţin reciproc titluri de participare).

Pentru simplificare se consideră cazul a două societăţi independente:

– societatea „A" (absorbantă) – cu un capital social de 80.000.000 lei, divizat în 200 acţiuni de 400.000 lei nominal.

– societatea „B" (absorbită) – cu un capital social de 36.000.000 lei, divizat în 60 acţiuni de 600.000 lei nominal.

c_1) *Calculele financiare* sunt realizate în următoarea ordine:

• Determinarea *parităţii de schimb* – în vederea stabilirii numărului de acţiuni ce trebuie emise pentru a „acoperi" capitalul societăţii absorbite.

Pentru determinarea parităţii de schimb se apelează fie la *evaluarea aporturilor*, fie se stabileşte prin *negociere*. În primul caz, este necesară stabilirea „valorii matematic/contabile pe acţiune" în funcţie de valorile reale conform relaţiei de echilibru:

Activ – Datorii = Capital social + Rezerve.

Pe baza datelor din bilanţurile societăţilor care fuzionează se obţine următoarea situaţie:

Elemente patrimoniale / Societatea	"A" (absorbantă) 200 acţiuni	„B" (absorbită) 60 acţiuni
Capital social	80.000.000	36.000.000
Rezerve	25.000.000	6.000.000
Datorii	26.000.000	8.000.000
TOTAL PASIV	131.000.000	50.000.000
ACTIV real (net)	131.000.000	50.000.000
Valoarea matematic/contabilă pe acţiune (V_{MC})	525.000	700.000

$$VMC_{A} = \frac{\text{Capital social + Rezerve}}{\text{Nr. acţiuni}} = \frac{105.000.000 \text{ lei}}{200 \text{ acţiuni}} = 525.000 \text{ lei/acţiune}$$

$$VMC_{B} = \frac{42.000.000 \text{ lei}}{60 \text{ acţiuni}} = 700.000 \text{ lei/acţiune}$$

* Marcel Gonthier, *La vie des sociétés. Gestion et comptabilité*. Tome 2, Les Éditions Foucher, Paris, 1990, p. 92.

Scanned with OKEN Scanner

– *Aportul societăţii „B" în capitalul societăţii absorbante „A"* este de 42.000.000 lei.

– Numărul de acţiuni „A" de creat pentru remunerarea acestui aport = 42.000.000 lei : 525.000 lei/acţiune = 80 acţiuni

• Determinarea creşterii de capital, la nivelul societăţii absorbante = 80 acţiuni x 400.000 lei nominal = 32.000.000 lei

• Determinarea primei de fuziune – ca diferenţă între:

– valoarea bunurilor aduse ca aport de „B"	42.000.000 lei
– valoarea acţiunilor emise de „A" cu ocazia fuzionării	32.000.000 lei
PRIMA DE FUZIUNE =	10.000.000 lei

Rezultă, deci:

Valoarea aporturilor primite 42.000.000 lei ⟨ Creşterea de capital 32.000.000 lei; Prima de fuziune 10.000.000 lei

• La nivelul societăţii absorbante *„A"* situaţia elementelor patrimoniale, după fuzionare, este următoarea:

Capitalul social (200 + 80) x 400.000 lei =	112.000.000 lei
Prima de fuziune	10.000.000 lei
Rezerve	25.000.000 lei
TOTAL CAPITALURI PROPRII	147.000.000 lei
Datorii totale	34.000.000 lei
TOTAL PASIV	181.000.000 lei
TOTAL ACTIV	181.000.000 lei

c_2) Înregistrarea în contabilitate a subscrierii şi emisiunii de noi acţiuni pentru majorarea capitalului ţinând seama de excedentul generat de valoarea aporturilor faţă de valoarea nominală a acţiunilor emise:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	%	**42.000.000 lei**
		1011 „Capital subscris nevărsat"	32.000.000 lei
		1042 „Prime de fuziune"	10.000.000 lei

Înregistrările privind depunerile aporturilor şi realizarea capitalului subscris vărsat sunt similare celor din exemplele anterioare.

• La nivelul societăţii absorbite *„B"* au loc operaţiile specifice dizolvării, lichidării unei societăţi.

În cazul în care se recurge la determinarea paritătii de schimb prin negociere, se impune o comparaţie mai complexă între cele două societăţi luând în considerare diferite criterii ca: cifra de afaceri, activul net, profiturile nete, fluxurile de trezorerie, valoarea bursieră a titlurilor, etc.

Scanned with OKEN Scanner

2.3.3. *Contabilitatea diferenţelor din reevaluare*

Diferenţele din reevaluare reprezintă plusurile de valori economice create prin reevaluarea activelor, de regulă a celor imobilizate. Ele intervin numai în cazul în care creşterea de valoare faţă de valoarea contabilă anterioară este apreciată ca sigură şi durabilă.

Odată constituite, diferenţele din reevaluare sunt menţinute ca structură de capitaluri proprii atât timp cât bunurile la care se referă nu au fost amortizate sau realizate. Pe măsura realizării sau amortizării bunurilor, plusvaloarea este utilizată – parţial sau total – pentru creşterea capitalului social sau este transferată la rezerve, în raport cu prevederile legii. De regulă, plusvaloarea înregistrată asupra *imobilizării* face obiectul amortizării, fiind încorporată în *rezerve*. Valoarea diferenţei din reevaluare, corespunzând unei imobilizări cedate sau scoase din funcţiune, potrivit standardelor contabile internaţionale, poate fi transferată rezervelor supuse distribuirii. În cazul imobilizărilor corporale, sub forma *terenurilor* şi *imobilizărilor financiare* reevaluate, plusvalorile rezultate se transferă la *capitalul social*.

Diferenţele din reevaluare nu pot face obiectul acoperirii pierderilor.

Reflectarea în contabilitate se realizează cu ajutorul **contului 105 „Diferenţe din reevaluare"** a cărui utilizare presupune existenţa unor dispoziţii legale.

Este un cont de *surse*, de *pasiv*. *Se creditează* cu diferenţele constatate în plus, cu ocazia reevaluării imobilizărilor, prin debitul conturilor de **imobilizări corporale** (211; 212) şi **financiare** (261; 262; 267). *Se debitează* cu diferenţele din reevaluare încorporate în capitalul social, prin creditul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"** sau transferate la rezerve, prin creditul **contului 1068 „Alte rezerve"**.

Soldul creditor reprezintă diferenţele din reevaluare constatate şi neutilizate.

Exemplu:

La 31.12 N se efectuează operaţia de reevaluare a mijloacelor fixe existente în folosinţă: valoarea iniţială de înregistrare 100.000.000 lei, amortizarea calculată 30.000.000 lei.

Valoarea de utilitate actuală stabilită în urma reevaluării este de 175.000.000 lei.

Pentru determinarea diferenţei din reevaluare se ia în considerare valoarea netă contabilă:

– lei –

	Brut	Amortizare	Net
Înaintea reevaluării	100.000.000	30.000.000	70.000.000
După reevaluare	205.000.000	30.000.000	175.000.000
Diferenţe din reevaluare	105.000.000	–	105.000.000

Înregistrarea diferenţei din reevaluare constatată:

212 „Mijloace fixe" = **105** „Diferenţe din reevaluare" **105.000.000 lei**

31.12.N.

Scanned with OKEN Scanner

După reevaluare, amortizarea este calculată aplicând la noua valoare netă contabilă planul de amortizare decis inițial.

Diferențele din reevaluare pot fi încorporate în capitalul social prin hotărârea Adunării generale a asociaților, în urma cesiunii mijloacelor fixe efectuându-se înregistrarea contabilă:

105 „Diferențe din reevaluare"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**105.000.000 lei**

Din diferențele din reevaluare înregistrate, potrivit prevederilor legale, poate fi acoperită pierderea contabilă înregistrată de către agenții economici în exercițiile anterioare, efectuându-se înregistrarea contabilă:

105 „Diferențe din reevaluare"	=	**107** „Rezultat reportat"	

2.3.4. Contabilitatea rezervelor

În structura capitalurilor proprii sunt cuprinse și rezervele constituite din profitul întreprinderii sau, în mod excepțional, din excedentul obținut în emisiunea acțiunilor la valoarea „SUPRAPARI", când acesta, profitul, nu este utilizat pentru acoperirea cheltuielilor cu emisiunea acțiunilor. Sunt destinate acoperirii pierderilor sau pentru creșterea capitalului social.

Rezervele reprezintă, în principiu, profituri capitalizate în mod durabil de întreprindere până la o decizie contrară a organelor autorizate. Deci, ele se constituie și dotează în raport cu cotele distribuite din profiturile anului. În mod excepțional rezervele se mai pot constitui și din alte resurse, cum sunt diferențele din reevaluare și primele de capital.

Structural, rezervele se împart în **rezerve legale, rezerve statutare și alte rezerve.**

Rezervele legale se constituie, în proporție de cel puțin 5% din profitul contabil anual înainte de impozitare (profitul brut) până la limita când rezerva atinge 20% din capitalul social. Se precizează că sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, în limita a 5% din profitul anual, până ce acesta va atinge a cincea parte din capitalul social.

În rezervele legale se include și excedentul obținut prin emisiunea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală fiind destinat cheltuielilor de emisiune sau amortizărilor.

Prin scopul lor rezervele legale sunt destinate să protejeze capitalul social în cazul în care exercițiile financiare s-au încheiat cu pierderi.

Rezervele statutare se constituie anual din profiturile nete ale unităților patrimoniale, conform prevederilor din statutul acestora. Ele pot avea ca scop temperarea asociaților de a pretinde dividende în dauna altor obligații mai mari și mai urgente ale întreprinderii privind funcționarea sa normală.

Alte rezerve prevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profiturilor și din alte surse, cum sunt primele legate de capital, fiind destinate acoperirii

Scanned with OKEN Scanner

pierderilor, creşterii capitalului social, acordării de dividende şi în anii de exerciţiu financiar care se încheie cu pierderi, pentru răscumpărarea propriilor acţiuni de către societate şi alte destinaţii stabilite prin hotărârea generală a asociaţilor.

Evidenţa rezervelor constituite prin capitalizarea profiturilor şi din alte resurse stabilite prin lege se realizează prin **contul de pasiv 106 „Rezerve"**, dezvoltat pe trei sintetice de gradul II, **1061 „Rezerve legale", 1063 „Rezerve statutare"** şi **1068 „Alte rezerve"** corespunzătoare categoriilor de rezerve pe care le poate constitui şi gestiona.

Contul 1061 „Rezerve legale" ţine evidenţa rezervelor constituite în baza reglementărilor legale. Este un cont de *surse proprii*, cu funcţie de *pasiv*.

Se creditează cu rezervele legale constituite din profitul brut, în corespondenţă cu debitul **contului 121 „Profit şi pierdere"** şi *se debitează* cu rezervele legale utilizate pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente, prin creditul **contului 107 „Rezultatul reportat"**, respectiv cu rezervele legale încorporate în capitalul social, prin creditul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"**.

Soldul creditor reprezintă rezervele legale constituite şi neutilizate.

Contul 1063 „Rezerve statutare" – ţine evidenţa rezervelor constituite anual din profitul net, în baza prevederilor din statutul societăţii.

Contul 1068 „Alte rezerve" ţine evidenţa altor rezerve neprevăzute de lege sau statut, constituite facultativ din profitul net pentru acoperirea pierderilor, creşterea capitalului social sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii Adunării generale a asociaţilor/acţionarilor.

Fiind conturi de *surse proprii, de pasiv, se creditează* cu rezervele statutare şi alte rezerve constituite din profitul net prin debitul **contului 129 „Repartizarea profitului"**; cu primele de emisiune transferate la rezerve prin debitul **contului 1041 „Prime de emisiune"**. *Se debitează* cu rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile anterioare prin creditul **contului 107 „Rezultatul reportat"**, respectiv cele din perioada curentă prin creditul **contului 121 „Profit şi pierdere"**; se mai debitează cu rezervele statutare sau „alte rezerve" încorporate în capitalul social prin creditul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"**. *Soldul creditor* reprezintă rezervele statutare, respectiv „alte rezerve" constituite şi neutilizate.

Exemplu:

1) Societatea comercială „CONTINF" SA, cu un capital social de 150.000.000 lei, divizat în 1.500 acţiuni de 100.000 lei nominal, valorând 140.000 lei, decide majorarea capitalului prin încorporarea unei rezerve legale a cărei mărime este de 10.000.000 lei.

• Creşterea de capital se realizează prin emisiunea de acţiuni noi, gratuite. Protecţia vechilor acţionari este asigurată prin deţinerea de către aceştia a dreptului de atribuire (DA).

Se vor emite astfel 100 acţiuni la valoarea nominală de 100.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate:

1061 „Rezerve legale"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	**10.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

• Creşterea capitalului se mai poate realiza prin încorporarea rezervelor fără a emite noi acţiuni. În acest caz se va majora valoarea nominală a acţiunilor existente.

Pentru exemplul luat, calculul va fi:

Capitalul social iniţial + Rezerve = Capitalul social majorat
150.000.000 lei + 10.000.000 = 160.000.000 lei

$$\text{Valoarea nominală/acţiune} = \frac{160.000.000 \text{ lei}}{1.500 \text{ acţiuni}} = 106.666 \text{ lei}$$

Este preferabilă prima soluţie, de emisiune de noi acţiuni cu titlu gratuit, deoarece modificarea valorii nominale presupune retragerea de la proprietari a întregului „pachet" de acţiuni şi emisiunea altora noi implicând cheltuieli suplimentare considerabile de imprimare, emisiune etc.

Acţiunile noi sunt distribuite acţionarilor proporţional cu acţiunile vechi pe care le deţin, ei beneficiind de dreptul de atribuire (*DA*).

Încorporarea rezervelor are ca efect diminuarea valorii actuale a acţiunilor, această diminuare va fi, însă, compensată de acţiunile primite gratuit.

Acţiuni	Număr	Valoare unitară	Valoare totală
Vechi	1.500	140.000 lei	210.000.000 lei
Noi gratuite	100	–	–
TOTAL	1.600	131.250 lei	210.000.000 lei

Valoarea unitară, după creştere, este deci de 131.250 lei (210.000.000 lei: 1.600 acţiuni) şi rezultă o pierdere de valoare de 8.750 lei pe acţiune.

Paritatea de atribuire a acţiunilor este: o acţiune nouă (gratuită) la 15 acţiuni vechi. Orice acţionar care nu deţine un număr de acţiuni multiplu de 15 va trebui să vândă sau să cumpere drepturi de atribuire pentru a participa la operaţia de creştere a capitalului.

Valoarea teoretică a unui *DA* poate fi determinată prin două calcule posibile.

■ *În situaţia unui acţionar vechi:*
- valoarea actuală/acţiune 140.000 lei
- valoarea finală/acţiune 131.250 lei
  (după majorare) 8.750 lei va fi compensată.

Pierderea de valoare prin deţinerea unui *DA* = 8.750 lei.

Dacă un acţionar deţine, de exemplu, 30 acţiuni a 140.000 lei, prin operaţia de creştere a capitalului el va avea:

30 acţiuni x 131.250 lei + 30 *DA* x 8.750 lei = 4.200.000 lei

Conform parităţii de atribuire, acţionarul trebuie să deţină 15 *DA* pentru a i se atribui gratuit o acţiune nouă. Cele 30 *DA* pe care le deţine îi permit atribuirea a 2 acţiuni noi.

Scanned with OKEN Scanner

■ *Situaţia unui acţionar nou:*

Pentru a primi o acţiune nouă, gratuită, valorând 131.250 lei, el trebuie să dispună de 15 *DA*, deci să cumpere 15 *DA*. Operaţia este echilibrată dacă: 15 *DA* = 131.250 lei; deci 1 *DA* = 8.750 lei.

În practică apare, deseori, situaţia de „creştere combinată" a capitalului social când adunarea generală a acţionarilor hotărăşte:

– o creştere a capitalului cu aporturi noi;

– o încorporare a rezervelor sau a profiturilor, în capital.

Pentru exemplificare, se consideră că cele două cazuri de creştere a capitalului, tratate anterior, au loc concomitent:

Acţiuni	Număr	Valoare unitară	Valoare totală	Paritate
Vechi	1.500	140.000 lei	210.000.000 lei	–
Noi, în numerar	1.000	120.000 lei	120.000.000 lei	2 noi – 3 vechi
Noi, gratuite	100	–	–	1 gratuită – 15 vechi
TOTAL	**2.600**	**126.923,10 lei**	**330.000.000 lei**	

Pierderea de valoare pe o acţiune este egală cu 13.076,90 lei determinată ca diferenţă între valoarea actuală a acţiunii de 140.000 lei şi valoarea finală, după creştere, de 126.923,10 lei şi ea corespunde unui drept de subscriere şi unui drept de atribuţiune: adică 1 *DS* + 1 *DA* = 13.076,90 lei

Ţinând seama de paritatea acţiunilor emise, faţă de cele existente, se pot determina, separat, valorile celor două elemente.

Pentru calculul *DS* relaţia de echilibru este:

2 x 120.000 lei + 3*DS* = 2 x 126.923,10; de unde rezultă 1 *DS* = 4.615,40 lei

Pentru calculul *DA*, relaţia de echilibru este:

15 *DA* = 126.923,10 lei; de unde rezultă 1 *DA* = 8461,50 lei

Pentru control: relaţia 1 *DS* + 1 *DA* = 13.076,90 lei se verifică

4.615,40 lei + 8.461,50 lei = 13.076,90 lei

Pierderea contabilă înregistrată în exerciţiile precedente de către agenţii economici înfiinţaţi în baza Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, evidenţiată în contul 107 „Rezultatul reportat" – se poate acoperi **în condiţiile nerealizării de profit net în exerciţiul curent**, prin diminuarea rezervelor constituite.

În contabilitatea curentă, această operaţiune se reflectă astfel:

106 „Rezerve legale" = **107** „Rezultatul reportat" – cu valoarea pierderii contabile acoperite din rezerve

Scanned with OKEN Scanner

2.3.5. Contabilitatea rezultatelor

2.3.5.1. Contabilitatea rezultatului reportat

A. Conţinutul rezultatului reportat şi sistemul de conturi utilizat

Rezultatele unei societăţi comerciale sau regii autonome se pot calcula pe parcursul sau la sfârşitul exerciţiului financiar şi se concretizează în profit sau pierdere. Rezultatul se formează în **contul 121 „Profit şi pierderi"**, prin compararea veniturilor înregistrate în conturile din clasa a 7-a, cu cheltuieli oglindite în conturile din clasa a 6-a.

Repartizarea profiturilor sau acoperirea pierderilor trebuie supuse aprobării Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor. În practică, pot să apară cazuri când Adunarea generală nu a repartizat parţial sau integral profitul sau nu s-a hotărât asupra modului de acoperire a pierderilor, aceste sume rămânând în aşteptare.

Contabilitatea acestor sume se operează prin **contul 107 „Rezultatul reportat"**, cont sintetic de gradul I, operaţional, cont bifuncţional, care *se debitează* cu pierderea realizată în exerciţiile precedente, neacoperite, cu partea din profitul realizat în exerciţiile precedente, folosite pentru majorarea capitalului social sau a rezervelor, ori cu dividendele cuvenite acţionarilor sau asociaţilor din profitul realizat, în exerciţiile precedente şi *se creditează* cu reducerea capitalului social sau a rezervelor folosite pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente, precum şi cu profitul net realizat în exerciţiile precedente şi nerepartizat.

Contul nu necesită desfăşurarea în analitic, iar *soldul debitor* al contului reprezintă **pierderea nerepartizată**, pe când cel creditor, **profitul nerepartizat.**

B. Operaţii privind rezultatul reportat

Reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind rezultatul reportat diferă în funcţie de natura rezultatului reportat şi de felul operaţiilor supuse înregistrării.

- pierderea realizată în exerciţiile precedente, nesupusă acoperirii, se înregistrează în contabilitatea exerciţiului curent astfel:

107 „Rezultatul reportat"	=	**121** „Profit şi pierdere"	

- folosirea altor rezerve pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile financiare precedente, conform hotărârii Adunării generale a asociaţilor sau acţionarilor, se înregistrează:

1068 „Alte rezerve"	=	**107** „Rezultatul reportat"	

- acoperirea pierderilor realizate în exerciţiile precedente din profitul realizat în perioada curentă, se înregistrează:

121 „Profit şi pierdere"	=	**107** „Rezultatul reportat"	

- reducerea capitalului social, conform hotărârii Adunării generale a acţionarilor corespunzător pierderii înregistrate în exerciţiile financiare precedente se reflectă, în contabilitate:

1012 „Capital subscris vărsat"	=	**107** „Rezultatul reportat"	

Scanned with OKEN Scanner

- profitul net realizat în exercițiile precedente, și nesupus repartizării, se înregistrează:

121 „Profit și pierdere"	=	**107** „Rezultatul reportat"	

- profitul net realizat în exercițiile precedente destinat majorării capitalului social, conform hotărârii Adunării generale, se înregistrează:

107 „Rezultatul reportat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"	

- folosirea profitului net realizat în exercițiile precedente pentru creșterea altor rezerve:

107 „Rezultatul reportat"	=	**1068** „Alte rezerve"	

- profitul realizat în exercițiile precedente folosite, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților, pentru acordarea de dividende, se înregistrează:

107 „Rezultatul reportat"	=	**457** „Dividende de plată"	

2.3.5.2. Contabilitatea rezultatului exercițiului

Din punct de vedere financiar-contabil prin rezultat se înțelege profitul sau pierderea obținută. Rezultatul se determină cu ocazia închiderii conturilor de venituri și cheltuieli. Această operație are loc, de obicei, anual în țările occidentale și lunar în țara noastră, conform actualelor reglementări, ceea ce reclamă un volum mare de muncă fără motivație din punct de vedere economic.

Evidența rezultatelor se ține cu grupa **12 „Rezultatul exercițiului"**, din clasa **1**, conturi de capital. Din această grupă fac parte două conturi și anume: **121 „Profit și pierdere"** și **129 „Repartizarea profitului"**.

Contul 121 „Profit și pierdere" ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului. Cont sintetic de gradul **1**, operațional, cont bifuncțional, care se creditează, la sfârșitul perioadei de gestiune, cu veniturile obținute și cu pierderile care sunt repartizate și se debitează cu cheltuielile înregistrate și cu profitul net realizat supus sau nu repartizării.

Reglementările nu prevăd desfășurarea în analitice a acestui cont, dar practica reclamă aceasta, cel puțin pentru necesitățile de informare, pe feluri de rezultate, iar soldul creditor al contului reprezintă profit și apare în cazul în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, iar cel debitor exprimă pierderea și apar în caz invers.

Contul 129 „Repartizarea profitului", ține evidența repartizării profitului, asupra căruia decide Adunarea generală a acționarilor sau asociaților. Cont sintetic de gradul I, operațional, cont de activ, care se debitează cu repartizarea profitului pe diverse destinații și se creditează cu profitul net repartizat.

Contul se desfășoară în analitic pe destinațiile profitului, iar soldul debitor reprezintă repartizările din profit efectuate în cursul anului.

Scanned with OKEN Scanner

În legătură cu profitul şi repartizarea acestuia sau cu pierderea şi acoperirea ei, în contabilitate se pot efectua următoarele înregistrări:

- preluarea soldurilor creditoare ale conturilor de **venituri**, la sfârşitul perioadei de gestiune, se înregistrează:

%	=	**121** „Profit şi pierdere"
701 „Venituri din vânzarea produselor finite"		
7874 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate"		

- preluarea soldurilor debitoare ale conturilor de **cheltuieli**, la sfârşitul perioadei de gestiune, se înregistrează:

121 „Profit şi pierdere"	=	%
		600 „Cheltuieli cu materiile prime"
		...
		691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"

- înregistrarea pierderilor realizate în perioadele exerciţiilor financiare precedente, cu care se reduce capitalul social, conform hotărârii Adunării generale a acţionarilor sau a asociaţilor:

1012 „Capitalul subscris vărsat"	=	**121** „Profit şi pierdere"

- înregistrarea formării rezervelor statutare şi a altor rezerve pe seama profitului net realizat în anul curent:

121 „Profit şi pierdere"	=	%
		1063 „Rezerve statutare"
		1068 „Alte rezerve"

- profitul net realizat la închiderea exerciţiului financiar precedent, folosit pentru majorarea capitalului social, conform hotărârii Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor:

121 „Profit şi pierdere"	=	**1012** „Capitalul subscris vărsat"

- repartizarea profitului net realizat în exerciţiul curent pentru constituirea fondului de participare la profit:

129 „Repartizarea profitului"	=	**112** „Fond de participare la profit"

- constituirea fondului creşterii surselor proprii de finanţare din profitul net realizat se înregistrează astfel:

129 „Repartizarea profitului"	=	**118/x** „Alte fonduri" analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

• dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor, la sfârşitul exerciţiului financiar, conform hotărârii Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor:

129 „Repartizarea profitului"	=	**457** „Dividende de plată"

• pierderea realizată la încheierea exerciţiului financiar, care reduce capitalul social, se înregistrează:

1012 „Capitalul subscris vărsat"	=	**129** „Repartizarea profitului"

• profitul net realizat, în exerciţiul precedent, destinat repartizării, se înregistrează:

121 „Profit şi pierdere"	=	**129** „Repartizarea profitului"

• pierderea înregistrată în perioada precedentă a cărei decizie de acoperire a fost amânată de Adunarea generală a acţionarilor:

107 „Rezultatul reportat"	=	**121** „Profit şi pierdere"

• profitul realizat în perioada precedentă a cărei repartiţie a fost amânată de Adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, se înregistrează, în contabilitate:

121 „Profit şi pierdere"	=	**107** „Rezultatul reportat"

• pierderea realizată în perioada precedentă acoperită din profiturile perioadei curente:

121 „Profit şi pierdere"	=	**107** „Rezultatul reportat"

Pierderea contabilă înregistrată de societăţile comerciale în exerciţiile precedente, evidenţiată în contul 107 „Rezultatul reportat", poate fi acoperită din profitul net contabil realizat în exerciţiul curent, cu aprobarea adunării generale a acţionarilor, efectuându-se articolul contabil:

129 „Repartizarea profitului"	=	**107** „Rezultatul reportat"	– cu valoarea pierderii contabile acoperite din profitul net realizat în exerciţiul curent

Acoperirea pierderii contabile înregistrate în exerciţiile precedente de agenţii economici – înfiinţaţi în baza Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată –, evidenţiată în contul 107 „Rezultatul reportat", se poate face, în condiţiile nerealizării de profit net în exerciţiul curent, prin diminuarea rezervelor constituite.

În contabilitate, această operaţiune se reflectă astfel:

106 „Rezerve"	=	**107** „Rezultatul reportat"	– cu valoarea pierderii contabile acoperite din rezerve

Scanned with OKEN Scanner

2.3.6. Contabilitatea fondurilor proprii cu scop determinat

În categoria fondurilor sunt încadrate anumite resurse ale întreprinderii care au destinaţii determinate. Ele sunt considerate capitaluri proprii întrucât aparţin unităţii şi în marea majoritate a lor se folosesc pentru nevoile acesteia, inclusiv pentru majorarea capitalului social.

Fondurile sunt consemnate în grupa 11 din Planul de conturi general şi cuprind: **fondul de participare la profit şi alte fonduri.**

Începând cu luna septembrie 1997, constituirea *fondului de dezvoltare* din orice sursă, a încetat*.

În aceste condiţii, soldurile conturilor 119 „Repartizări la fondul de dezvoltare" şi 111 „Fondul de dezvoltare", existente în contabilitate la data de 1 septembrie 1997 s-au lichidat astfel:

a) pentru fondul de dezvoltare având ca sursă amortizarea calculată şi înregistrată în cheltuieli:

111 „Fond de dezvoltare"	=	**119** „Repartizări la fondul de dezvoltare"

Amortizarea inclusă în costuri reprezintă, începând cu această dată, sursă proprie de finanţare, la dispoziţia agenţilor economici.

b) pentru fondul de dezvoltare constituit din alte surse:

111 „Fond de dezvoltare"	=	**118** „Repartizări la fondul de dezvoltare/analitic distinct"

Agenţii economici care în anii anteriori au achiziţionat imobilizări corporale, iar fondul de dezvoltare nu a fost acoperitor, efectuând înregistrarea contabilă 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" = 118 „Repartizări la fondul de dezvoltare", la data de 1 septembrie 1997 au procedat la stornarea operaţiunii în limita soldului nerecuperat al contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"/analitic distinct.

Fondul de participare la profit se constituie pe seama profitului net şi este destinat finanţării premiilor acordate din profitul salariaţilor.

Evidenţa constituirii şi utilizării fondului se realizează prin **contul 112 „Fondul de participare la profit"**. În *creditul* contului se înregistrează profitul realizat în exerciţiul curent distribuit la fondul de participare la profit, în *debitul* său se reflectă sumele acordate personalului din fondul de participare la profit; are *sold creditor* care reprezintă fondul de participare la profitul existent.

* H.G. nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, modificată şi completată prin Ordonanţa de urgenţă nr. 54/aug. 1997.

Scanned with OKEN Scanner

La constituirea din profitul net a fondului de participare a salariaţilor la profit se face înregistrarea:

129 „Repartizarea profitului"	=	**112** „Fondul de participare la profit"

şi concomitent, pentru a nu mări nejustificat situaţia netă a patrimoniului:

112 „Fondul de participare la profit"	=	**4281** „Alte datorii în legătură cu personalul"

Mărimea fondului de premiere constituit este stabilită prin lege. În acest scop se aplică procentul aprobat asupra profitului net obţinut de întreprindere.
Acordarea efectivă a premiilor din fondul constituit generează înregistrarea contabilă:

4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"	=	**424** „Participarea salariaţilor la profit"

– impozitarea participării la profit:

424 „Participarea salariaţilor la profit"	=	**444** „Impozitul pe salarii"

– plata sumelor acordate ca participări la profit:

424 „Participarea salariaţilor la profit"	=	**531** „Casa"

Dacă s-au dobândit acţiuni proprii în contul participării la profit în locul **contului 531 „Casa"** se va utiliza **contul 502 „Acţiuni proprii"**.

Fondurile constituite pentru creşterea resurselor proprii de finanţare, fondul baracamentelor şi amenajărilor provizorii, fondurile pentru organizare de şantier şi alte fonduri cu scop determinat sunt evidenţiate în **contul 118 „Alte fonduri"**. *Se creditează* la constituirea fondului, *se debitează* cu diminuarea fondului prin încorporarea în capitalul social sau utilizarea sa pentru finanţarea unor acţiuni, iar *soldul creditor* reflectă fondurile neutilizate.

Prin urmare, conturile de *fonduri* sunt de pasiv şi reflectă pe credit constituirea şi creşterea fondurilor în cauză, în limitele prevăzute de dispoziţiile legale; iar pe debit oglindesc sumele care se utilizează pe destinaţiile fiecăruia dintre ele. Au sold creditor care reprezintă fondurile existente la dispoziţia întreprinderii constituite şi neutilizate.

Într-o sinteză, funcţionarea lor se prezintă astfel:

a) **Contul 112 „Fond de participare la profit"** înregistrează pe credit constituirea acestui fond din profitul net aferent exerciţiului curent prin corespondenţă cu **contul 129 „Repartizarea profitului"**, iar pe debit oglindeşte sumele care se repartizează salariaţilor prin creditul **contului 424 „Participarea personalului la profit"**.

Scanned with OKEN Scanner

b) **Contul 118 „Alte fonduri"** se creditează prin debitul următoarelor conturi: **512 „Conturi curente la bănci"**, pentru avansurile încasate de la beneficiarii lucrărilor de organizare a şantierelor; **129 „Repartizarea profitului"**, pentru constituirea din profitul net a fondului creşterii surselor proprii de finanţare; **323 „Baracamente şi amenajări provizorii"**, cu valoarea unor asemenea bunuri terminate şi decontate beneficiarilor.

Contul în cauză se debitează prin corespondenţă cu **contul 772 „Venituri din operaţii de capital"**, cu valoarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii ieşite din patrimoniu prin vânzare, demontare, demolare sau predate beneficiarului şi cu valoarea pierderii contabile acoperite din alte fonduri constituite potrivit legii.

Exemple: 6

a) Se înregistrează constituirea fondului de participare la profit pentru suma de 15.000.000 lei:

129 „Repartizarea profitului"	=	**112** „Fond de participare la profit"	**15.000.000 lei**

b) Pe baza statului de plată, se înregistrează drepturile totale, de 15.000.000 lei, cuvenite salariaţilor din fondul de participare la profit:

112 „Fond de participare la profit"	=	**424** „Participarea personalului la profit"	**15.000.000 lei**

c) Se înregistrează constituirea altor fonduri cu suma de 25.000.000 lei repartizată din profitul net pentru creşterea surselor proprii de finanţare:

129 „Repartizarea profitului"	=	**118** „Alte fonduri"	**25.000.000 lei**

d) Se înregistrează acoperirea pierderii contabile înregistrate în exerciţiile financiare anterioare în sumă de 50.000.000 lei:

118 „Alte fonduri"	=	**107** „Rezultatul reportat"	**50.000.000 lei**

2.3.7. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii

Pentru completarea resurselor destinate investiţiilor, unităţile patrimoniale pot beneficia de **subvenţii.** Ca element din structura capitalurilor proprii, subvenţiile reprezintă sume nerambursate primite de la stat de întreprindere şi destinate procurării sau producerii de către echipamente sau alte bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanţarea unor activităţi pe termen lung sau a altor cheltuieli de natura investiţiilor.

> În această categorie de subvenţii se cuprinde şi valoarea bunurilor de natura **imobilizărilor primite sub formă de donaţii sau cu titlu gratuit şi cele constatate în plus cu ocazia inventarierii.**

Scanned with OKEN Scanner

Aşa cum se desprinde din *Standardul de Contabilitate Internaţional nr. 20,* două soluţii se pot folosi pentru tratamentul contabil al subvenţiilor pentru investiţii: **soluţia prin bilanţ** potrivit căreia subvenţia este înregistrată direct la rezerve şi **soluţia prin rezultat**, în baza căreia subvenţia este trecută în contul de rezultat pe una sau mai multe perioade.

Soluţia prin bilanţ se bazează pe aceea că subvenţiile pentru investiţii reprezintă o sursă de finanţare, fără a fi rambursabilă şi, deci, nu este un câştig înregistrabil ca venit. În schimb, **soluţia prin rezultat** are în vedere că subvenţiile sunt încasări care provind dintr-o altă sursă decât a asociaţilor sau acţionarilor.

Pentru contabilitatea întreprinderii din România s-a adoptat soluţia contabilizării subvenţiilor ca un rezultat amânat. Ea figurează ca o componentă a capitalurilor proprii din momentul constituirii, fiind transferată în cote raţionale asupra veniturilor pe măsura amortizării imobilizărilor finanţate sau realizării activelor imobilizate. Dacă subvenţia a servit la finanţarea de imobilizări neamortizabile, cota parte anuală este determinată raportând suma subvenţiilor la numărul de ani stabiliţi pentru îndeplinirea obligaţiilor prevăzute în contract. De exemplu, subvenţia acordată pentru achiziţia unui teren poate fi alocată în condiţia constituirii pe acesta a unui imobil, în consecinţă este etalată în timp în raport de durata de viaţă a imobilului construit.

Subvenţiile pentru investiţii sunt evidenţiate prin **contul 131 „Subvenţii pentru investiţii"**. Acest cont ţine evidenţa sumelor alocate de la bugetul de stat sau din alte resurse de care beneficiază unitatea patrimonială pentru finanţarea unor activităţi pe termen lung a investiţiilor, precum şi a imobilizărilor primite ca donaţii sau cu titlu gratuit.

Este un cont de *surse asimilate celor proprii, de pasiv.*

- *Se creditează* cu valoarea subvenţiilor pentru investiţii de primit în corespondenţă cu debitul **contului 445 „Subvenţii"** (care reflectă dreptul de creanţă al unităţii faţă de bugetul de stat pentru subvenţiile aprobate, dar pentru care nu i-au fost puse încă la dispoziţie resursele); se mai creditează cu subvenţiile primite şi concretizate în bunuri de natura imobilizărilor prin debitul **conturilor 211 „Terenuri"**; **212 „Mijloace fixe"**; **208 „Alte imobilizări necorporale"**, etc. sau în disponibilităţi băneşti prin debitul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"** (când punerea la dispoziţia întreprinderii a activelor are loc concomitent cu aprobarea subvenţiilor).
- *Se debitează* cu cota parte a subvenţiilor pentru investiţii virate asupra rezultatelor, pe măsura amortizării bunurilor procurate pe seama subvenţiilor, prin creditul **contului 7727 „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"** (constituind un venit excepţional din operaţii de capital).
- *Soldul creditor* reprezintă subvenţiile pentru investiţii delimitate în pasiv ca sursă de finanţare a imobilizărilor create pe această cale.

Exemplul 1:

S-a achiziţionat la 1.07.N un echipament tehnologic în valoare de 15.000.000 lei amortizabil liniar în 5 ani. Finanţarea sa a fost realizată în proporţie de 50% dintr-o subvenţie pentru investiţii primită de la buget.

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

1) Achiziţionarea echipamentului la 1.07.N:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**18.300.000 lei**
2122 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"			15.000.000 lei
4426 „T.V.A. deductibilă"			3.300.000 lei

2) Subvenţia de primit:

445 „Subvenţii"	=	**131** „Subvenţii pentru investiţii"	**7.500.000 lei**

3) Încasarea subvenţiei pentru investiţii:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**131** „Subvenţii pentru investiţii"	**7.500.000 lei**

4) Înregistrarea amortizării utilajului în primul an de funcţionare:

$$A_s = 15.000.000 \text{ lei} : 5 \text{ ani} \times \frac{6 \text{ luni}}{12 \text{ luni}} = 1.500.000 \text{ lei}$$

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2812** „Amortizarea echipamentelor tehnologice"	**1.500.000 lei**

31.12.N

5) Amortizarea aferentă subvenţiei din primul an reluată la venituri:

$$A_s = 7.500.000 \text{ lei} : 5 \text{ ani} \times \frac{6 \text{ luni}}{12 \text{ luni}} = 750.000 \text{ lei}$$

131 „Subvenţii pentru investiţii"	=	**7727** „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"	**750.000 lei**

31.12.N

În contabilitatea sistematică, la sfârşitul primului an, **contul 131** reprezintă soldul creditor de 6.000.000 lei reprezentând subvenţia primită şi netrecută la venituri. Cota aferentă primului an din subvenţie influenţează favorabil contul de rezultate, majorând profitul, ca principală sursă de autofinanţare.

Exemplul 2:

S.C. „CONFIN" S.A. îşi adjudecă prin licitaţie o subvenţie pentru investiţii în sumă de 240.000.000 lei, pe care o încasează şi din care cumpără un utilaj industrial (de aceeaşi valoare) amortizabil liniar în trei ani, începând cu exerciţiul financiar „N".

Rezolvare:

Înregistrările contabile, pe exerciţii financiare, sunt următoarele:

- În exerciţiul financiar „N":

445 „Subvenţii"	=	**131** „Subvenţii pentru investiţii"	**240.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

5121 „Disponibil la bancă în lei"	=	**445** „Subvenţii"		**240.000.000 lei**
2123 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"		**240.000.000 lei**
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2813** „Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru"		**80.000.000 lei**
131 „Subvenţii pentru investiţii"	=	**7727** „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"		**80.000.000 lei**

În exerciţiile financiare „N+1" şi „N+2" se repetă ultimele două formule contabile şi, deci, subvenţia pentru investiţii se amortizează integral.

Legislaţiile fiscale occidentale reglementează modalităţi distincte de impozitare a subvenţiei pentru investiţii bazate pe tehnica „impozitelor amânate la plată" care presupune calculul actual al impozitelor aferente unor venituri viitoare certe, care grevează patrimoniul; numai că, aceste impozite vor deveni scadente la plată în exerciţiile financiare în care veniturile certe urmează să se realizeze.

Tehnica impozitelor amânate la plată asigură:

- ◆ evaluarea capitalurilor proprii la valoarea contabilă netă;
- ◆ imaginea fidelă a datoriilor de care este grevat patrimoniul în bilanţul contabil anual;
- ◆ impozitarea veniturilor viitoare în momentul certitudinii realizării acestora cu amânarea corespunzătoare în timp a plăţii acestor impozite.

Pentru aplicarea acestei tehnici se impune instituirea **contului** (existent, de exemplu, în Planul Contabil General Francez) **139 „Impozit amânat la plată privind subvenţiile pentru investiţii"**. Într-un astfel de caz filiera înregistrărilor contabile ilustrate pe baza exemplului următor:

Exemplul 3:

Preluând datele ipotetice ale exemplului 2, în condiţiile unui impozit amânat la plată de 30% asupra subvenţiei neîncorporate în rezultatele exerciţiului financiar expirabil, pe lângă înregistrările contabile cu excepţia ultimei care se modifică, ale fiecărui exerciţiu financiar în condiţiile exemplului 2 ar mai interveni următoarele înregistrări:

• În exerciţiul financiar „N":

a) Înregistrarea impozitului amânat la plată aferent subvenţiei primite (240.000.000 lei x 30% = 72.000.000 lei):

139 „Impozit amânat la plată privind subvenţiile pentru investiţii"	=	**4481** „Alte datorii faţă de bugetul statului"		**72.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

b) Înregistrarea virării cotei părţi din subvenţia pentru investiţii aferentă exerciţiului financiar „N" la rezultatul acestuia concomitent cu înregistrarea impozitului amânat la plată devenit scadent:

131 „Subvenţii pentru investiţii"	=	%	**80.000.000 lei**
		139 „Impozit amânat la plată privind subvenţiile pentru investiţii" (80.000.000 x 30% = 24.000.000 lei)	24.000.000 lei
		7727 „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"	56.000.000 lei

c) Plata impozitului amânat aferent subvenţiei pentru investiţii devenit scadent:

139 „Impozit amânat la plată privind subvenţiile pentru investiţii"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**24.000.000 lei**

• În exerciţiul financiar „N+1":

a) Anularea sau stornarea impozitului amânat la plată, aferent subvenţiei pentru investiţii la finele exerciţiului financiar „N":

4481 „Alte datorii faţă de bugetul statului"	=	**139** „Impozit amânat la plată privind subvenţiile pentru investiţii"	**72.000.000 lei**

b) Înregistrarea la finele exerciţiului financiar „N+1" a impozitului amânat la plată, aferent subvenţiei „neamortizate" (Sold creditor ct. 131: 160.000.000 x 30% = 48.000.000 lei)

139 „Impozit amânat la plată privind subvenţiile pentru investiţii"	=	**4481** „Alte datorii faţă de bugetul statului"	**48.000.000 lei**

c) Idem formula contabilă lit. b) din exerciţiul financiar „N";

d) Idem formula contabilă lit. c) din exerciţiul financiar „N";

• În exerciţiul financiar „N+2":

a) Anularea sau stornarea impozitului amânat la plată aferent subvenţiei pentru investiţii la finele exerciţiului financiar „N+1":

4481 „Alte datorii faţă de bugetul statului"	=	**139** „Impozit amânat la plată privind subvenţiile pentru investiţii"	**48.000.000 lei**

b) Întrucât la finele exerciţiului financiar „N+2" subvenţia pentru investiţii se amortizează complet, şi deci nu mai există impozit amânat la plată care să greveze exerciţiile financiare viitoare, se impune doar reportarea înregistrărilor contabile din exerciţiul financiar „N", de la lit. b) şi c), respectiv:

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea virării ultimei cote-părţi pentru investiţii aferentă exerciţiului financiar „N+2" la rezultatul acestuia, concomitent cu înregistrarea impozitului amânat la plată devenit scadent (formula contabilă de la lit. b);
- plata impozitului amânat aferent subvenţiei pentru investiţii devenit scadent (formula contabilă de la lit. c).

2.3.8. *Contabilitatea provizioanelor reglementate*

În structura capitalurilor proprii se cuprind şi „provizioanele reglementate" considerate asimilate capitalului datorită caracterului lor reglementat expres şi relativ stabil.

Constituirea lor este facultativă şi relevă o decizie de gestiune motivată, mai ales, prin grija de a beneficia de un avantaj fiscal în situaţii generate de: realizarea unor investiţii, fluctuaţiile cursului valutar, creşterea preţurilor, amortismentele derogatorii.

Prin urmare, provizioanele reglementate se constituie pe seama cheltuielilor şi sunt destinate finanţării fluctuaţiilor de curs valutar, fluctuaţiilor privind rata dobânzii, creşterilor de preţuri şi amortizărilor derogatorii.

Regimul financiar-contabil propriu constituirii şi diminuării provizioanelor reglementate aparţine fiecărei ţări, fiind formalizat printr-o legislaţie specializată în acest sens. Este şi motivul pentru care se numesc **provizioane reglementate**. Ele nu corespund, deci, la elemente contabilizate în spiritul principiilor contabile general admise. Odată practicate de întreprindere, provizioanele reglementate sunt integral deductibile.

Contabilitatea provizioanelor reglementate se realizează cu ajutorul **contului 141 „Provizioane reglementate"**.

Este un cont de *surse proprii*, de *pasiv*.

Se creditează cu provizioanele reglementate constituite în corespondenţă cu debitul **contului 6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate"**.

Se debitează la utilizarea provizioanelor constituite sau cu preluarea lor la venituri, în cazul în care cele constituite devin fără obiect, prin creditul **contului 7874 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate"**.

Soldul creditor reprezintă provizioanele constituite şi neutilizate.

Operaţii privind constituirea şi utilizarea provizioanelor reglementate

1) *Pentru creşteri de preţuri*

Se constituie atunci când pentru perioada următoare se prevede o depreciere monetară, în urma hiperinflaţiei, având ca efect o creştere a preţurilor pentru elementele din stocul existent. Acest provizion trebuie constituit pentru a putea fi scăzut din rezultatul fiscal al exerciţiului, urmând ca în anul următor să fie transferat asupra veniturilor.

Exemplu: Se presupune că faţă de un stoc de materii prime de 25.000.000 lei, în anul următor costul de achiziţie a unui stoc identic va fi de 52.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările în contabilitate vizează:

– În anul curent „N"

• Constituirea provizionului pentru diferenţa faţă de noul cost de achiziţie:

6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate" = **141** „Provizioane reglementate" **27.000.000 lei**

– În anul următor „N+1"

• Utilizarea provizionului constituit prin majorarea „veniturilor din provizioane" în vederea contrabalansării cheltuielilor suplimentare generate de achiziţionarea stocurilor la noile preţuri, care sunt mai mari:

141 „Provizioane reglementate" = **7874** „Venituri excepţionale din provizioane reglementate" **27.000.000 lei**

2) Pentru amortismentele derogatorii

Amortismentele derogatorii reprezintă diferenţa dintre amortizarea degresivă (denumită şi „fiscală") şi amortizarea liniară (denumită „economică") a imobilizărilor cu durată de utilizare mai limitată în timp.

Amortizarea liniară presupune utilizarea unei cote de amortizare constantă, pe durata de funcţionare, fiind denumită şi „economică", deoarece corespunde deprecierii valorii mijlocului fix în urma utilizării lui.

Amortizarea degresivă permite recuperarea mai rapidă a valorii prin utilizarea unor cote de amortizare degresive, mai mari în primii ani de folosinţă, şi care se micşorează în anii următori influenţând rezultatul fiscal al exerciţiului.*.

Exemplul 1:

Un echipament de birotică achiziţionat cu suma de 400.000.000 lei la începutul anului se amortizează pe durata normală (*Dn*) stabilită la 4 ani, după sistemul degresiv; pentru determinarea cotei de amortizare degresive (*Cadg*) se consideră coeficientul de multiplicare $k = 2$:

– cota liniară de amortizare, $Ca_l = \frac{1}{Dn} \times 100 = 25\%$;

– cota degresivă de amortizare $Ca_{dg} = Ca_l \times k = 25\% \times 2 = 50\%$.

* *Rezultatul fiscal* – se determină influenţând *rezultatul exerciţiului* (înainte de impozitare) cu *deducerile fiscale* (care se scad) şi cu elementele neadmise la deducere – *nedeductibile* (care se adună).

Scanned with OKEN Scanner

– lei –

Anul	Sistemul liniar		Sistemul degresiv		Amortisment derogatoriu
	Valoare netă	Amortizare liniară	Valoare netă	Amortizare degresivă	
1.	300.000.000	100.000.000	200.000.000	200.000.000	+100.000.000
2.	200.000.000	100.000.000	100.000.000	100.000.000	–
3.	100.000.000	100.000.000	50.000.000	50.000.000	–50.000.000
4.	–	100.000.000	–	50.000.000	–50.000.000
TOTAL		400.000.000		400.000.000	–

Înregistrările în contabilitate vizează:

● amortizarea liniară, ca o cheltuială de exploatare curentă pentru fiecare din cei patru ani de folosinţă:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale“	**100.000.000 lei**

● constituirea provizionului în primul an de folosinţă, cu diferenţa de amortizare suplimentară şi înscrierea ei ca o cheltuială excepţională, pentru a nu denatura rezultatul financiar al activităţii de exploatare curentă, dar care va fi luat în calculul rezultatului fiscal, asigurându-se, astfel, avantajul urmărit de reducere a impozitului pe profit în exerciţiul respectiv (este de fapt o amânare de impozit vizată de întreprindere):

6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate“	=	**141** „Provizioane reglementate“	**100.000.000 lei**

● pentru diferenţa de amortisment care încarcă cheltuielile curente de exploatare în perioada în care amortismentul degresiv este inferior celui liniar se realizează reluarea provizionului constituit anterior, la venituri excepţionale, contracarându-se astfel cheltuielile activităţii de exploatare curentă care sunt mai mari.

141 „Provizioane reglementate“	=	**7874** „Venituri excepţionale din provizioane reglementate“	**50.000.000 lei**

În contabilitatea sistematică, situaţia se prezintă ca în fig. 5

Scanned with OKEN Scanner

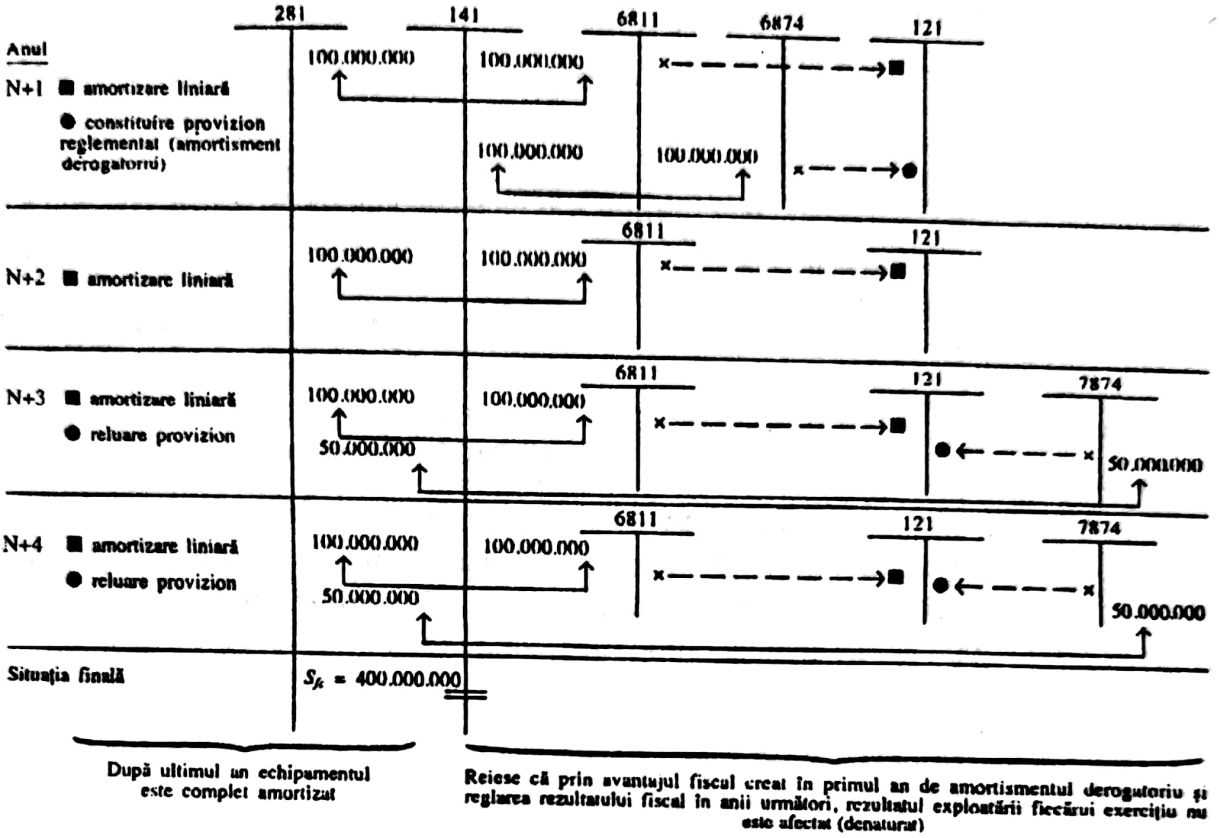


Fig. 5. Înregistrarea amortismentelor derogatorii

Deci contabilitatea provizioanelor reglementate ridică probleme relativ similare cu contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii şi a operaţiilor asimilate acestora.

Prin urmare în ţara noastră, impozitul amânat la plată aferent provizioanelor reglementate nu se contabilizează. Ilustrăm filiera înregistrărilor contabile, în ipoteza acordării unor facilităţi fiscale de acest gen, pe baza următorului exemplu:

Exemplul 2:

S.C. „PROREG" S.A. se încadrează în facilităţile fiscale pentru a-şi constitui în exerciţiul financiar „N" un provizion reglementat în valoare de 100.000.000 lei, care urmează a fi transferat la rezultatul exerciţiului (amortizat) astfel: 40% în exerciţiul financiar „N+1" şi 60% în exerciţiul financiar „N+2".

Rezolvare:

Înregistrările contabile pe exerciţii financiare se prezintă astfel:

- În exerciţiul financiar „**N**":

6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate"	= **141** „Provizioane reglementate"		**100.000.000 lei**

ı În exerciţiul financiar „**N+1**":

141 „Provizioane reglementate"	=	**7784** „Venituri excepţionale din provizioane reglementate" (100.000.000 lei x 40% = 40.000.000 lei)	**40.000.000 lei**

ı În exerciţiul financiar „**N+2**":

141 „Provizioane reglementate"	=	**7784** „Venituri excepţionale din provizioane reglementate" (100.000.000 lei x 60% = 60.000.000 lei)	**60.000.000 lei**

În ţările occidentale în care se practică tehnica **„impozitelor amânate la plată"** pentru rezolvarea cazului ipotetic din exemplul luat se impune instituirea **contului 149 „Impozite amânate la plată privind provizioanele reglementate"**. În consecinţă înregistrările contabile, în condiţiile unui impozit de 20% pe exerciţii financiare, ar fi următoarele:

ı În exerciţiul financiar „**N**":

1) înregistrarea provizionului reglementat:

6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate"	=	**141** „Provizioane reglementate"	**100.000.000 lei**

2) înregistrarea la sfârşitul exerciţiului a impozitului amânat la plată (100.000.000 lei x 20% = 20.000.000 lei)

149 „Impozite amânate la plată privind provizioanele reglementate"	=	**4481** „Alte datorii faţă de bugetul statului"	**20.000.000 lei**

ı În exerciţiul financiar „**N+1**":

1) Anularea sau stornarea impozitului amânat la plată înregistrat la finele exerciţiului financiar „**N**":

4481 „Alte datorii faţă de bugetul statului"	=	**149** „Impozite amânate la plată privind provizioanele reglementate"	**20.000.000 lei**

2) Înregistrarea virării cotei părţii din provizioanele reglementate la rezultatul exerciţiului concomitent cu înregistrarea impozitului amânat la plată devenit scadent (provizion: 100.000.000 lei x 40% = 40.000.000 lei, impozit scadent: 40.000.000 lei x 20% = 8.000.000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

141 „Provizioane reglementate“	=	%	**40.000.000 lei**
		7784 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate“	32.000.000 lei
		149 „Impozite amânate la plată privind provizioanele reglementate“	8.000.000 lei

3) Plata impozitului amânat privind provizioanele reglementate, devenit scadent:

149 „Impozite amânate la plată privind provizioanele reglementate“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**80.000.000 lei**

4) Înregistrarea impozitului amânat la plată la finele exerciţiului financiar „N+1“ (soldul creditor al ct. 141 (600.000 lei x 20% = 12.000.000 lei)

149 „Impozite amânate la plată“	=	**4481** „Alte datorii faţă de bugetul statului“	**12.000.000 lei**

1 În exerciţiul financiar **„N+2“**:

1) Anularea sau stornarea impozitului amânat la plată înregistrat la finele exerciţiului financiar **„N+1“**:

4481 Alte datorii faţă de bugetul statului“	=	**149** „Impozite amânate la plată privind provizioanele reglementate“	**12.000.000 lei**

2) Înregistrarea virării la rezultatul exerciţiului a ultimei părţi din provizioanele reglementate, concomitent cu înregistrarea impozitului amânat la plată devenit scadent (provizion: 100.000.000 lei x 60% = 60.000.000 lei).

141 „Provizioane reglementate“	=	%	**60.000.000 lei**
		7874 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate“	58.000.000 lei
		149 „Impozite amânate la plată privind provizioanele reglementate“	12.000.000 lei

3) Plata impozitului amânat privind provizioanele reglementate, devenit scadent:

149 „Impozite amânate la plată“ privind provizioanele reglementate	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**12.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

2.4. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

Activitatea economică implică riscuri şi incertitudini, multe dintre ele strâns legate de condiţiile pieţii. Modalitatea, din punct de vedere contabil, de a evita transpunerea efectelor acestora asupra perioadelor viitoare de gestiune o reprezintă constituirea provizioanelor. Ca elemente în structura capitalurilor permanente, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli reprezintă „rezerve" constituite pe seama cheltuielilor destinate acoperirii riscurilor posibile generate de obligaţii a căror plată rămâne incertă, aleatoare.

Este necesar ca dubiul să fie exprimat numai în ceea ce priveşte plata sumei nu şi în privinţa mărimii acesteia. De exemplu, un client introduce o acţiune în justiţie. Conducerea întreprinderii nu cunoaşte verdictul, dar, din **prudenţă**, creează un provizion în această împrejurare; un alt exemplu: întreprinderea, care acordă clienţilor săi garanţii după vânzare, trebuie să prevadă eventualele lucrări de reparaţii care pot apare şi deci îşi constituie un provizion pentru acoperirea cu anticipaţie a cheltuielilor corespunzătoare apărute.

Aşadar, în spiritul principiului *prudenţei* se constituie provizioane pentru riscuri şi cheltuieli care cumulează până în momentul utilizării lor volumul sumelor incluse în cheltuielile anuale. Acestea sunt destinate finanţării riscurilor şi cheltuielilor pe care evenimente trecute sau actuale le fac probabile (litigii, penalităţi, impozite, cheltuieli provocate de reparaţii ce se repartizează pe mai multe exerciţii). În mod indirect ele reprezintă echivalentul unor datorii probabile generatoare de pierderi sau de cheltuieli. Cazurile cele mai tipice sunt:

a) litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;

b) cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;

c) cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii cum sunt: cheltuielile cu reparaţiile capitale etalate, potrivit programului, pe mai multe exerciţii;

d) pierderi latente aferente unor datorii şi creanţe în devize;

e) alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

Pentru evidenţa lor se utilizează contul **151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"**, cont de *surse, asimilate celor proprii, de pasiv.*

Se creditează, la constituirea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli în corespondenţă cu debitul conturilor de cheltuieli, după natura lor: 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"; 6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"; 6872 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli".

Se debitează cu diminuarea provizioanelor sau anularea lor în corespondenţă cu creditul conturilor de venituri corespunzător activităţii şi naturii cheltuielilor care le-au generat, şi anume: 7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli" – pentru

Scanned with OKEN Scanner

activitatea de exploatare curentă; 7862 „Venituri financiare din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"; 7872 „Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli".

Soldul creditor reprezintă provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli constituite şi neutilizate.

În exerciţiul financiar următor celui în care s-au constituit provizioanele, previziunile cu privire la apariţia riscului de pierderi şi cheltuieli pot să se concretizeze astfel:

a) riscul nu a apărut – caz în care provizioanele constituite anterior se anulează prin preluarea lor la venituri cu întreaga sumă provizionată;

b) a apărut riscul, există deci cheltuieli ce trebuie decontate şi care pot fi mai mari sau mai mici decât mărimea provizioanelor constituite anterior; în acest caz se procedează astfel:

b_1) apariţia riscului sau a cheltuielilor previzibile de natura celor protejate prin provizioane se înregistrează în contabilitate ca orice cheltuială respectându-se conţinutul lor economic, debitând conturile din grupele 60÷65 -pentru cheltuieli curente; 66 – pentru cheltuieli financiare; 67 – pentru cheltuieli excepţionale, în corespondenţă cu creditul conturilor care arată natura elementelor consumate, felul plăţilor etc.

b_2) concomitent, pentru a nu afecta rezultatul curent al exerciţiului, se utilizează provizioanele constituite prin reluarea lor la venituri şi astfel se contrabalansează, la nivelul contului de rezultate, 121 „Profit şi pierdere", cheltuielile devenite exigibile.

Contul 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli" este delimitat în *conturi sintetice de gradul II*, în funcţie de natura provizioanelor constituite astfel:

1511 „Provizioane pentru litigii";
1512 „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor";
1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii";
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar";
1518 „Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli".

În actualul sistem contabil din ţara noastră *au regim de deductibilitate fiscală următoarele categorii de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli:** **provizioane pentru clienţi neîncasaţi, în cazul declarării falimentului acestora; provizioane pentru pierderi din diferenţe de curs valutar aferente creanţelor şi obligaţiilor în valută; şi provizioane pentru garanţii de bună execuţie.**

■ **Provizioanele pentru clienţii neîncasaţi, în cazul declarării falimentului acestora** se constituie pe baza hotărârii judecătoreşti prin care se atestă această situaţie, în limita creanţei neacoperite prin avansurile încasate şi garanţiile deţinute de agentul economic asupra clienţilor respectivi, precum şi orice alte elemente asiguratorii.

* Hotărârea Guvernului nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării şi deductibilităţii fiscale a provizioanelor agenţilor economici.

Scanned with OKEN Scanner

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri, în cazul încasării creanţei, sau în cazul înregistrării acesteia pe cheltuieli pe baza unei hotărâri judecătoreşti definitive prin care se atestă imposibilitatea încasării creanţei;

■ **Provizioanele pentru pierderi din diferenţe de curs valutar** se percep pentru creanţele şi obligaţiile în valută, evidenţiate în bilanţul contabil de la sfârşitul exerciţiului financiar.

La închiderea exerciţiului mai întâi se calculează şi contabilizează diferenţele de conversie. Astfel, în cazul diferenţelor de conversie nefavorabile (cursul valutar de referinţă al BNR la închiderea exerciţiului este mai mic în cazul creanţelor decât cursul de schimb valutar înregistrat în momentul constituirii creanţei în valută, respectiv, este mai mare decât cursul de schimb valutar la care au fost înregistrate în contabilitate obligaţiile). Formula contabilă alcătuită în acest sens este:

476 „Diferenţe de conversie" – activ	=	Conturile de creanţe şi obligaţii în valută (**16, 267, 40, 41, 46**)

În cazul în care diferenţele de conversie sunt favorabile, deci de pasiv (cursul de referinţă al BNR la închiderea exerciţiului este mai mare în cazul creanţelor decât cursul de schimb valutar la care au fost înregistrate în contabilitate creanţele) mai mic în cazul obligaţiilor în valută faţă de cel de înregistrare în contabilitate).

Înregistrarea contabilă este următoarea:

Conturile de creanţe şi obligaţii în valută (**16,267, 40, 41, 46**)	=	**477** „Diferenţe de conversie" – pasiv

Deductibilitatea fiscală a acestor provizioane se acordă **numai la închiderea exerciţiului financiar anual** şi numai la nivelul **pierderii nete** din diferenţele de curs valutar. Pierderea netă se calculează ca diferenţă dintre sumele înregistrate în **debitul contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**, mai mari şi cele reflectate în **creditul contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**, mai mici, la sfârşitul fiecărui an.

Pentru constituirea provizionului se face înregistrarea:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**1514** „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"

Reluarea la venituri a provizioanelor se efectuează fie pe măsura lichidării creanţelor şi datoriilor în valută, pentru care acestea au fost constituite, fie ca urmare a scăderii cursului valutar de referinţă la închiderea exerciţiului. Înregistrarea efectuată cu această ocazie este de forma,

1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	=	**7862** „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

Scanned with OKEN Scanner

■ **Provizioanele pentru garanţii de bună execuţie** sunt acordate clienţilor conform clauzelor contractuale, în limita cheltuielilor pentru efectuarea remedierilor în perioada de garanţie.

Se constituie lunar numai pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate în cursul lunii respective ce au termen de garanţie în perioadele următoare. Relaţia de calcul a mărimii provizioanelor este de forma:

Cheltuieli cu provizioanele	=	***Veniturile realizate din valoarea bunurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate pentru care s-au acordat garanţii***	***x***	***Cota prevăzută în contractele încheiate***

La rândul său, cota medie prevăzută în contract = cota medie realizată în exerciţiul financiar precedent şi se calculează astfel:

Cota medie realizată în exerciţiul financiar precedent	=	***Cheltuielile efectuate cu remedierile în perioada de garanţie***	:	***Veniturile realizate din valoarea bunurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate pentru care s-au acordat garanţii conform contractelor încheiate***

Dacă în anul precedent nu au existat cheltuieli cu remedierile în perioada de garanţie, în anul curent provizioanele pentru garanţie de bună execuţie se constituie la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult de cota prevăzută în contract.

Înregistrarea la cheltuieli a provizioanelor constituite se realizează prin formula contabilă:

6812 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli“	=	**1512** „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor“	

Se precizează că în cazul lucrărilor de construcţii care necesită garanţii de bună execuţie, conform prevederilor din contractele încheiate, provizioanele se constituie lunar în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiţia reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor şi confirmate de beneficiar pe baza situaţiilor de lucrări.

Reluarea la venituri a provizioanelor create pentru garanţiile de bună execuţie se efectuează pe măsura efectuării cheltuielilor de remediere sau la expirarea perioadei de garanţie înscrise în contract, înregistrarea fiind:

1512 „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor“	=	**7812** „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	

Exemplul 1:

În 30 oct. 19 N, o întreprindere dispune de o creanţă de 100.000 DM, evaluaţi la un curs valutar de 7700 lei/DM. La sfârşitul exerciţiului, cursul valutar se depreciază ajungând la 7800 lei/DM.

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul următor se realizează schimbul valutar la un curs de 7850 lei/DM. Înregistrările în contabilitate sunt următoarele:

1 înregistrarea la sfârșitul exercițiului a diferenței de conversie – activ:

476 „Diferențe de conversie – activ"	=	**401** „Furnizori"	**10.000.000 lei**

2 constituirea provizionului la sfârșitul exercițiului pentru diferența de curs valutar de 100 lei/DM:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	**1514** „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	**10.000.000 lei**

3 la începutul exercițiului următor se anulează conversia de activ:

401 „Furnizori"	=	**476** „Diferențe de conversie – activ"	**10.000.000 lei**
sau			
476 „Diferențe de conversie – activ"	=	**401** „Furnizori"	**10.000.000 lei**

4 se plătește furnizorul la cursul valutar de 7850 lei/DM:

%	=	**5124** „Conturi la bănci în devize"	**785.000.000 lei**
401 „Furnizori"			770.000.000 lei
665 „Cheltuieli din diferența de curs valutar"			15.000.000 lei

5 concomitent se înregistrează anularea provizionului constituit care în urma plății furnizorului rămâne fără obiect:

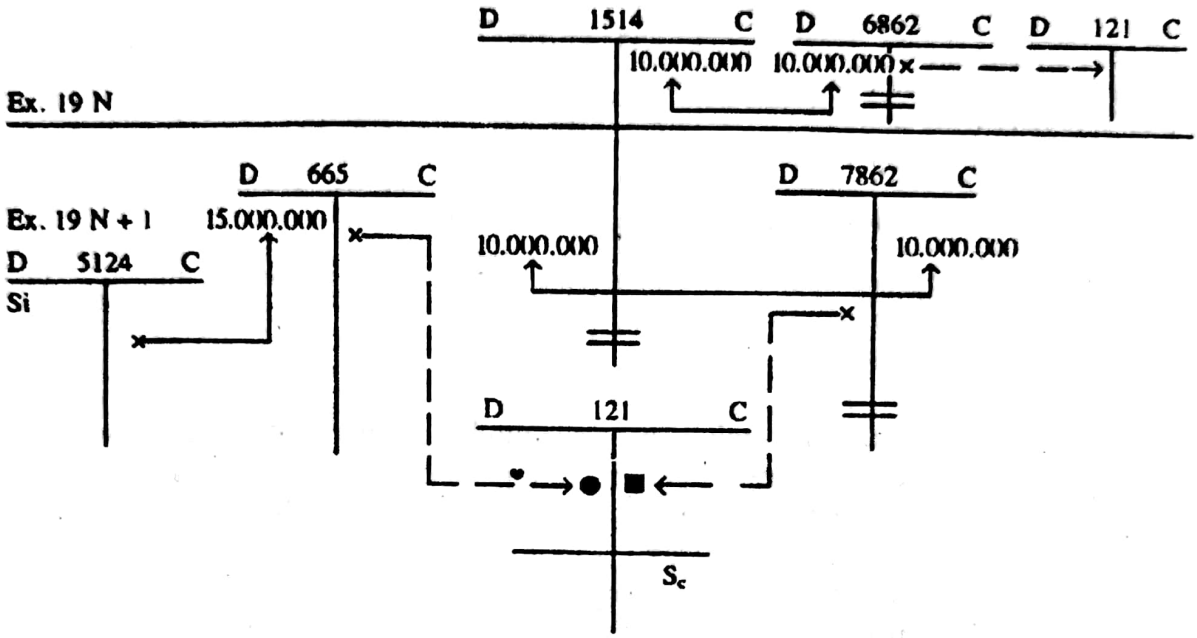
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	=	**7862** „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	**10.000.000 lei**

Contul **121 „Profit și pierdere"** al exercițiului următor este influențat nefavorabil cu cheltuieli numai cu suma de 5.000.000 lei (15.000.000 lei – 10.000.000 lei) deoarece pentru suma de 10.000.000 lei s-a constituit provizion în exercițiul anterior.

Scanned with OKEN Scanner

Prin reluarea provizioanelor la venituri se acoperă, la nivelul contului de rezultate, cheltuielile din diferenţa de curs valutar şi restul va afecta favorabil rezultatul financiar al exerciţiului.

În contabilitatea curentă situaţia se prezintă astfel:



Deci, aparent simplu sub aspectul contabilizării provizioanelor, mecanismul de funcţionare şi implicaţiile financiare, fiscale şi economice generale ale acestora sunt deosebit de complexe antrenând şi probând, în acelaşi timp, talentul managerial, spiritul de previziune şi estimare, prudenţa în acţiune, etc. Prin introducerea sistemului de „protecţie" prin provizioane se poate manifesta tendinţa de supraestimare a acestora având ca efect diminuarea impozitului pe profit, dar aceasta nu poate fi considerată decât o amânare la plată a impozitului, deoarece o dată cu expirarea perioadei pentru care s-a constituit sau se constată nejustificată crearea lor, efectele pe care le antrenează, prin plata impozitului devenit „scadent", dar la un nivel considerabil majorat, pot dezechilibra economia firmei, afectându-i capacitatea de plată.

Se ajunge, astfel, la concluzia că orice provizion trebuie constituit cu discernământ şi că trebuie „ajustat" la fiecare exerciţiu financiar sau anulat când devine fără obiect.

Exemplul 2: La sfârşitul exerciţiului curent se constată că în viitor va fi necesar ca la un mijloc fix să se efectueze o reparaţie capitală care priveşte patru exerciţii, în sumă totală de 40.000.000 lei, fapt pentru care atât la finele exerciţiului curent, cât şi la sfârşitul următorilor trei ani financiari se constituie şi respectiv se majorează provizionul necesar în cotă anuală de 10.000.000 lei. În factura primită de la unitatea prestatoare este consemnată valoarea de 42.000.000 lei şi TVA aferent de 9.240.000 lei (22%), înregistrându-se următoarele operaţii:

a) constituirea şi majorarea provizionului în fiecare din cei patru ani, în sumă de câte 10.000.000 lei/an, deci în total 40.000.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli“	=	**1513** „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii“	40.000.000 lei

b) primirea facturii pentru reparaţia capitală efectuată:

%	=	**401** „Furnizori“	**51.240.000 lei**
611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii“			42.000.000 lei
4426 „TVA deductibilă“			9.240.000 lei

c) trecerea sau reluarea provizionului la venituri:

1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii“	=	**7812** „Venituri din provizioane	40.000.000 lei

Trecerea sau reluarea la venituri a provizionului de 40.000.000 lei se face şi în cazul în care costul reparaţiei este inferior acestei sume, iar diferenţa în minus sau în plus faţă de cheltuielile efective influenţează nefavorabil şi respectiv favorabil rezultatul exerciţiului în care acestea se efectuează.

Totodată, se reţine faptul că este important să se asigure încadrarea corectă a cheltuielilor privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli în activităţile de exploatare, financiară şi în categoria operaţiilor excepţionale.

2.5. CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR ŞI DATORIILOR ASIMILATE

Pentru completarea necesităţilor de trezorerie, societăţile comerciale pot apela, pe diverse căi, la atragerea masei monetare de la potenţialii creditori, care pot fi alte societăţi – în cazul contractării împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni sau a împrumuturilor pe termen lung, respectiv unităţi bancare specializate pentru contractări de credite pe termen lung sau mijlociu.

Se extinde, astfel, sfera surselor de finanţare cu caracter durabil pe care le deţine o societate comercială, însă aceste capitaluri străine generează o dată cu procurarea de disponibilităţi băneşti obligaţiile de rambursare la scadenţă, plata dobânzilor şi alte obligaţii contractuale.

2.5.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni

În structura financiară a capitalurilor deţinute de o întreprindere, împrumuturile din emsiunea de obligaţiuni, denumite şi *credite obligatare* (de la obligatari – deţinătorii

Scanned with OKEN Scanner

de obligaţiuni) ocupă un loc primordial. Sumele obţinute din emisiunea de obligaţiuni sunt utilizate cu prioritate pentru satisfacerea nevoilor de investiţii ale întreprinderilor de producţie, circulaţia mărfurilor şi servicii.

Obligaţiunile reprezintă *titluri de credit negociabile* emise, de regulă, de societăţile pe acţiuni, constituind în totalitatea lor un împrumut colectiv acordat societătii de o masă de creditori, pe termen lung.

Societatea pe acţiuni poate emite obligaţiuni pentru o sumă care nu depăşeşte 3/4 din capitalul vărsat existent, conform celui din urmă bilanţ aprobat.

Obligaţiunile pot fi *nominative*, individualizarea lor efectuându-se prin înscrierea numelui deţinătorului obligaţiunii, şi *la purtător*, situaţie în care individualizarea se face printr-un număr al obligaţiunii (seria obligaţiunii). Fiecare obligaţiune face parte dintr-o emisiune totală reprezentând capitalul împrumutat de societatea emitentă. Obligaţiunile din aceeaşi emisiune sunt de valoare egală, acordând posesorilor lor drepturi egale. Valoarea nominală a unei obligaţiuni nu poate fi mai mică de 100 lei.

Emisiunea de obligaţiuni poate fi publică în cazul în care obligaţiunile sunt oferite spre vânzare investitorilor sau când prospectul (contractul) de emisiune precizează cotarea lor la bursă, ca acţiunile.

Obligaţiunile nu trebuie confundate cu acţiunile. Ambele sunt titluri de valoare şi valori mobiliare, însă, în timp ce obligaţiunea este titlu de credit, acţiunea este un titlu de proprietate asupra unei părţi din capitalul unei societăţi pe acţiuni. Din această cauză, remunerarea capitalului investit în aceste titluri este fundamental diferită:

a) obligaţiunea, ca titlu de credit, poartă o dobândă sau „cupon" care se achită indiferent de realizările societăţii comerciale care s-a împrumutat. El este calculat în procent din valoarea nominală a obligaţiunilor. Rata dobânzii poate fi fixă, variabilă sau indexată.

b) acţiunea dă dreptul la dividend, adică la o parte corespunzătoare din profit, fiind deci un venit variabil, dependent de realizările societăţii.

Societăţile comerciale emitente de obligaţiuni trebuie să furnizeze garanţii (ipoteci, cauţiuni, amanetări, etc.), care se publică înainte de subscriere.

Obligaţiunile pot fi *emise* la un *preţ de emisiune* – fie egal cu valoarea nominală a acestora (împrumut „AL PARI), fie inferior valorii nominale. *Preţul de rambursare* al obligaţiunilor poate fi fixat la o valoare superioară valorii nominale. Diferenţa dintre preţul de rambursare şi preţul de emisiune reprezintă *prima de rambursare*. Pentru a contracara efectele instabilităţii monetare, în contractul de emisiune se prevăd clauze de indexare a nivelului de dobândă sau a primei de rambursare, sub forma unui indice prevăzut în contractul respectiv. În contractul de emisiune se poate prevedea una din următoarele modalităţi de rambursare:

- rambursarea totală a obligaţiunilor la o singură dată, şi anume la expirarea perioadei împrumutului („Sistemul american"); în fiecare an sunt plătite dobânzi constante;
- rambursarea (amortismentul) unui anumit număr de obligaţiuni, în fiecare an, la o dată prevăzută, numită „scadenţă"; printr-un tablou de amortizare se fixează scadenţele: numărul de titluri de amortizat şi cupoanele de dobânzi de plătit pentru obligaţiunile neamortizate la fiecare scadenţă.

Scanned with OKEN Scanner

Tabloul de amortisment al împrumutului poate fi realizat după una din următoarele metode:

1 *Metoda anuităţilor constante:* prin care totalul sumelor consacrate în fiecare an pentru rambursarea obligaţiunilor şi plata dobânzilor trebuie să fie practic constant. Se aplică regulile matematicilor financiare.

N fiind numărul de obligaţiuni emise, *C* valoarea lor nominală şi preţul de rambursare; *i* rata constantă a dobânzii anuale pe unitate monetară şi *n* durata în ani a împrumutului, se determină:

– anuitatea teoretică constantă *a* calculată plecând de la expresia valorii actuale, conform cu emisiunea suitei de anuităţi, rezultă astfel:

$$NC = a(1+i)^{-1} + a(1+i)^{-2}+...+a(1+i)^{-n},$$ de unde:

$$a=NC\frac{i}{1-(1+i)^{-n}};$$

– amortismentul teoretic succesiv constituie o progresie geometrică, cu raţia (1+i); se deduce, ca număr de obligaţiuni, primul amortisment teoretic:

$$A_1=N\frac{i}{(1+i)^{n-1}};$$

un amortisment de rang *p:*

$$A_p=A_1(1+i)^{p-1}.$$

În practică se utilizează tabele financiare.

– *Metoda amortismentului constant:* în fiecare an societatea rambursează acelaşi număr de titluri, anuităţile fiind compuse din o parte fixă consacrată rambursării împrumutului şi din o parte variabilă (care descreşte în timp) consacrată dobânzilor.

Emisiunea de obligaţiuni este o sursă preferată de capital pentru întreprinderi. Există mai multe motivaţii întemeiate ale acestui fapt. Întreprinderile, de regulă, societăţi pe acţiuni, având o structură dată a deţinerilor (şi deţinătorilor de capital) şi, prin aceasta, o repartizare dată în poziţia puterii, în Consiliul de administraţie, evită noile emisiuni de acţiuni, ca sursă de sporire a capitalurilor, situaţie care ar putea duce la schimbarea raportului de forţe. Acest fapt explică în bună măsură preferinţa pentru împrumut, în opoziţie cu posibilitatea de sporire a capitalului propriu prin emiterea de acţiuni.

De fapt, apar şi alte avantaje decurgând din comoditatea soluţiei. În primul rând, creditorul este remunerat prin dobânzi care, fie fixe, fie variabile sau indexate, incumbă o prestaţie mai mică decât dividendele ce ar reveni creditorilor în condiţiile în care aceştia ar avea calitatea de acţionari.

Apare, astfel, o diferenţă în favoarea societăţii şi, respectiv, a acţionarilor, care au astfel venituri mai mari. Pe de altă parte, creditorul este un factor comod în activitatea întreprinderii, creanţa nepermiţându-i imixtiunea în activitatea unităţii, ci numai aşteptarea pacientă a termenelor de plată (a scadenţelor).

Scanned with OKEN Scanner

Aceste avantaje, specifice pentru ambele părţi, determină opţiunea deschisă pentru acest mod de a atrage, respectiv de a plasa capitaluri.

Instabilitatea valutar-financiară internaţională, riscurile greu de prevăzut, dobânzile şi cursurile fluctuante, precum şi dorinţa celor ce lansau împrumuturile de a le face cât mai „atractive" au determinat apariţia de noi tipuri de obligaţiuni, cum sunt:

- *obligaţiuni indexate* – se particularizează prin faptul că variaţia venitului nu este determinată de evoluţia dobânzii, ci de cea a preţului unei mărfi de care este indexat. În momentul emisiunii se stabileşte o dobândă care constituie limita inferioară, iar variaţia acesteia în sus este corelată cu evoluţia preţului mărfii de care este indexată obligaţiunea (ex.: indexarea dobânzii obligaţiunilor faţă de evoluţia preţului barilului de petrol, indexarea faţă de evoluţia preţului unciei de aur);
- *obligaţiuni cu „cupon zero"* (inaugurate în anul 1980 de societatea J.C. Penny, pe piaţa americană) – se particularizează printr-un preţ de emisiune mic comparativ cu preţul de rambursare, la scadenţă; diferenţa, reprezentând prima de rambursare, are caracterul unei dobânzi capitalizate şi care, de regulă, este mai mică decât cea de pe piaţă în acel moment;
- *obligaţiuni cu opţiune* (cu warrant) – sunt constituite din obligaţiuni emise în condiţiile clasice însoţite de câte un certificat warrant anexat. Certificatul warrant, care este detaşabil şi negociabil, permite deţinătorului obligaţiunii obţinerea unui nou titlu, diferit, ceea ce măreşte, în fond, şansele de plasament;
- *obligaţiunile convertibile* – sunt o combinaţie, „un hibrid", între o obligaţiune şi o acţiune. Aceste obligaţiuni aduc posesorului lor un venit fix sub formă de dobândă şi în acelaşi timp îi dau dreptul de a le preschimba – la un preţ de convertire prestabilit – în acţiuni aparţinând firmei în numele căreia a fost lansat împrumutul.

De regulă, preţul convertirii este superior cursului pe piaţă al acţiunilor firmei în momentul lansării împrumutului.

În contabilitatea operaţiilor privind obţinerea şi rambursarea unui împrumut din emisiunea de obligaţiuni următoarele elemente sunt importante:

- societatea pe acţiuni poate *emite obligaţiuni pentru o sumă care să nu depăşească 3/4 din capitalul vărsat şi existent conform celui din urmă bilanţ aprobat;*
- *procentul dobânzii* care este remunerarea anuală a obligaţiunilor;
- *valoarea nominală* a unei obligaţiuni care nu poate fi mai mică de o anumită limită şi în funcţie de care se calculează dobânda;
- *preţul de emisiune* care este valoarea la care obligaţiunea este emisă şi care este adesea inferioară valorii nominale. Acest preţ trebuie plătit de către toate persoanele care subscriu obligaţiuni în momentul emiterii lor.
- *valoarea (costul) sau preţul de rambursare* care poate fi egală sau superioară valorii nominale;
- *durata împrumutului* care trebuie să fie mai mare de un an;
- *valoarea obligaţiunilor* subscrise să fie integral vărsată.

Dacă obligaţiunea este emisă sub valoarea nominală, diferenţa (valoarea nominală

Scanned with OKEN Scanner

– preţul de emisiune) reprezintă *prima de emisiune* (asimilată cu prima de rambursare), iar diferenţa eventuală între costul de rambursare şi valoarea nominală este *prima de rambursare*.

Pentru reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, se utilizează conturile specifice din grupa 16 „Împrumuturi şi datorii asimilate", şi anume:

Contul 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" – cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni; este un cont de *surse împrumutate*, de *pasiv*.

Se creditează cu suma împrumuturilor obţinute în urma emisiunii de obligaţiuni prin debitul conturilor: **5121 „Conturi la bănci în lei"** când sumele sunt încasate direct în contul de disponibil; **461 „Debitori"** – dacă încasarea este ulterioară; se mai creditează cu primele de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni prin debitul **contului 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"**.

Se debitează cu suma împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni rambursate, prin creditul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"**, cu valoarea obligaţiunilor emise, răscumpărate şi anulate, la valoarea de răscumpărare, prin creditul **contului 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"**.

Soldul creditor reprezintă împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni nerambursate.

În cazul emisiunii de obligaţiuni la o valoare inferioară valorii de rambursare, situaţie des întâlnită în practică, pentru a atrage potenţialii creditori, diferenţa care reprezintă prima de rambursare se evidenţiază distinct în contabilitate prin **contul 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"**.

Este un *cont de regularizare*, de *activ*.

Se debitează cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni prin creditul **contului 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"**. *Se creditează* la rambursarea împrumuturilor ajunse la scadenţă, cu primele de rambursare amortizate prin debitul **contului 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"**.

Soldul debitor reprezintă valoarea primelor de rambursare neamortizate.

Contul 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate" – ţine evidenţa dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni. creditele bancare pe termen lung şi mijlociu, datoriilor privind concesiunile legate de participaţii, a altor împrumuturi şi datorii asimilate.

Este un cont de *surse*, de *pasiv*.

Se creditează cu valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate prin debitul **contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile"**.

Se debitează cu suma dobânzilor plătite în lei sau devize prin creditul **contului 5121 „Disponibil la bancă în lei"** sau **5124 „Conturi la bănci în devize"**.

Soldul creditor reprezintă valoarea dobânzilor neplătite. Contul se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II corespunzător categoriilor de împrumuturi şi datorii asimilate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 1:

Întreprinderea „MARVI" S.A. emite la 1.01.N 1.000 obligaţiuni, dobânda 13%, valoarea nominală 100.000 lei, preţul de emisiune 99.000 lei, durata de rambursare 10 ani.

Rezolvare:

a) subscrierea împrumutului sub forma obligaţiunilor emise şi distribuite:

%	=	**161** „Împrumuturi din emisiune pe obligaţiuni"	**100.000.000 lei**
461 „Debitori diverşi"			99.000.000 lei
169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"			1.000.000 lei

b) vărsarea sumelor datorate de persoanele care au subscris:

512 „Conturi curente la bănci"	=	**461** „Debitori diverşi"	**99.000.000 lei**

c) plata anuală a dobânzilor se înregistrează:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**512** „Conturi curente la bănci"	**13.000.000 lei**

Dobânda = 10.000.000 x 13% = 1.300.000 lei

În cazul în care dobânda datorată anual nu a devenit exigibilă până la închiderea exerciţiului financiar, se înregistrează:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"	**1.300.000 lei**

La începutul exerciţiului următor se stornează formula pentru a se evita imputarea incorectă a dobânzilor asupra cheltuielilor:

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"	=	**666** „Cheltuieli privind dobânzile"	**1.300.000 lei**

Ulterior, pe măsura plăţii cupoanelor privind dobânzile se debitează **contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile"** şi se creditează **contul 512 „Conturi curente la bănci"**.

În modelul contabil românesc, dobânzile înregistrate în creditul **contului 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"** se lichidează prin creditarea **contului 512 „Conturi curente la bănci"** fără a se utiliza formula de stornare.

Rambursarea împrumutului din emisiunea de obligaţiuni se face prin tragerea la sorţi (loterie), la scadenţa finală (globală) şi prin tranşe egale şi prin răscumpărare la bursa de valori.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă rambursarea se face prin tragere la sorţi sau la scadenţa finală se face înregistrarea contabilă este:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"	=	**512** „Conturi curente la bănci"	**100.000.000 lei**

Dacă prin contractul de emisiune s-a convenit pentru rambursarea unei sume mai mari decât valoarea nominală, deci intră în rol prima de rambursare ca diferenţă între costul de rambursare şi valoarea nominală, pentru diferenţă se face înregistrarea:

169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"	=	**512** „Conturi curente la bănci"	

Rambursarea eşalonată, denumită metoda amortizării financiare îmbracă forma **anuităţilor constante** sau **variabile**. Dacă se folosesc **anuităţile constante** în fiecare an se rambursează o sumă constantă formată din rata creditului şi dobândă. Calculul anuităţii are la bază formula:

$$A = \frac{C \times r}{1-(1+r)^{-n}}$$

unde:

A este anuitatea de rambursat,
C – împrumutul rambursat la valoarea actuală
r – rata dobânzii
n – durata împrumutului

$$A = \frac{10.000.000 \times 13\%}{1-(1+0,13)^{-10}} = 1.842.900 \text{ lei}$$

Planul de amortizare a împrumutului

– lei –

Anii	Anuitatea	Dobânda	Rata împrumutului	Sold rămas datorat la început de an
0		1	2	3 4
1	1.842.900	1.300.000	542.900	10.000.000
2	1.842.900	1.229.420	613.480	9.547.100
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
10	1.842.900	212.020	1.630.880	1.630.880
TOTAL	**18.429.000**	**8.429.000**	**10.000.000**	**0**

Pe baza planului, în fiecare an se face înregistrarea de plată a anuităţii, prin formula:

Scanned with OKEN Scanner

a) anul N

%	=	**512** „Conturi curente la bănci"	**18.429.000 lei**
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"			5.429.000 lei
1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"			13.000.000 lei
•			
•			
•			

j) anul N+10

%	=	**512** „Conturi curente la bănci"	**18.429.000 lei**
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"			16.308.800 lei
1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"			2.120.000 lei

Primele de rambursare se amortizează şi se includ în cheltuieli în mod constant pe parcursul celor 10 ani, durata împrumutului. În fiecare an se face înregistrarea:

6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor" = **169** „Prime privind rambursarea obligaţiunilor" **500.000 lei**

$$\text{Rata amortizată} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{10 \text{ ani}} = 500.000 \text{ lei}$$

Planul de amortizare a împrumutului poate fi alcătuit şi în condiţiile în care **anuităţile sunt variabile**, rata împrumutului considerându-se o constantă, în cazul concret 10.000.000 lei : 10 ani = 100.000 lei. Tabelul în aceste condiţii se prezintă astfel:

Planul de amortizare a împrumutului

– lei –

Anii	Anuitatea	Dobânda	Rata împrumutului	Sold rămas datorat la început de an
0	1	2	3	4
1	23.000.000	13.000.000	10.000.000	100.000.000
2	21.700.000	11.700.000	10.000.000	90.000.000
•	•	•	•	•
•	•	•	•	•
•	•	•	•	•
10	11.300.000	1.300.000	10.000.000	10.000.000
TOTAL	**171.500.000**	**71.500.000**	**100.000.000**	**0**

Scanned with OKEN Scanner

Dacă rambursarea se face prin răscumpărare, caz în care emitentul cumpără şi retrage de pe piaţă titluri de o anumită valoare, tipurile de înregistrări care intervin sunt:

a) răscumpărarea obligaţiunilor la preţul de răscumpărare,

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	=	**512** „Conturi curente la bănci"	

b) anularea obligaţiunilor emise răscumpărate, dacă preţul de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală a obligaţiunilor,

%	=	**505** „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"			
6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"			

c) iar dacă preţul de răscumpărare este mai mic decât valoarea nominală a obligaţiunilor,

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"	=	**%**	
		505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	
		7728 „Alte venituri excepţionale din operaţii de capital"	

La conturile **6728** şi **7728** se înregistrează diferenţele nefavorabile şi, respectiv, favorabile între preţul de răscumpărare şi valoarea nominală înregistrată în debitul contului **161**.

Cheltuielile cu emisiunea obligaţiunilor se contabilizează în funcţie de natura lor în clasa **6 „Conturi de cheltuieli"** mai des folosite fiind **conturile 662 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"** şi **627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"**.

Aceste cheltuieli pot fi imediat deduse din rezultatul impozabil al exerciţiului, amortizate pe o operioadă de maximum cinci ani sau repartizate pe durata totală a împrumutului.

Faţă de varianta de mai sus regăsită în modelul continental, în actualul sistem contabil din România cheltuielile cu emisiunea de obligaţiuni sunt înregistrate la **contul 201 „Cheltuieli de constituire"** fiind amortizate pe o perioadă de maximum cinci ani. În *Legea privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale* cheltuielile cu emisiunea de obligaţiuni nu mai figurează ca parte componentă a cheltuielilor de constituire. În consecinţă, devine opozabilă varianta continentală prezentată mai sus.

Aplicarea acestei ultime variante impune următoarele tipuri de înregistrări în cazul

Scanned with OKEN Scanner

în care cheltuielile cu emisiunea de obligaţiuni sunt amortizabile sau repartizabile în timp pe durata împrumutului.

a) delimitarea în timp a cheltuielilor corespunzătoare exerciţiilor „N+α", unde α = 1,...,n

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	%	
		662 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile	
		sau	
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilare"	

b) amortizarea sau etalarea cheltuielilor de emisiune pentru fracţiunea amortizată:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans"

Exemplul 2: Contractarea unui împrumut obligatar prin emisiunea de obligaţiuni cu preţul de emisiune la nivelul valorii nominale şi fără primă de rambursare.

Societatea comercială „MARVI" S.A. a emis 10.000 obligaţiuni de 100.000 lei, rata dobânzii 12%, rambursabil în 10 ani.

În fiecare an se trage la sorţi o serie de 1.000 obligaţiuni şi se decontează:

– rata scadentă 1.000 obligaţiuni x 100.000 lei = 100.000.000 lei;

– cuponul dobânzii de 12.000 lei/obligaţiune.

Se întocmeşte tabloul de amortizare a împrumutului utilizând amortismentul constant, anuitatea fiind degresivă.

Tabloul de amortizare a împrumutului

An	Nr. oblig. rămase	Dobânda (cupon 12.000 lei)	Nr. oblig. amortizate	Total amortisment (lei)	Anuităţi (lei)
1	10.000	120.000.000	1.000	100.000.000	220.000.000
2	9.000	108.000.000	1.000	100.000.000	208.000.000
3	8.000	96.000.000	1.000	100.000.000	196.000.000
4	7.000	84.000.000	1.000	100.000.000	184.000.000
5	6.000	72.000.000	1.000	100.000.000	172.000.000
6	5.000	60.000.000	1.000	100.000.000	160.000.000
7	4.000	48.000.000	1.000	100.000.000	148.000.000
8	3.000	36.000.000	1.000	100.000.000	136.000.000
9	2.000	24.000.000	1.000	100.000.000	124.000.000
10	1.000	12.000.000	1.000	100.000.000	112.000.000
		660.000.000	10.000	1.000.000.000	1.660.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările în contabilitate:

1) Realizarea împrumutului prin emisiunea obligaţiunilor:

461 „Debitori diverşi"	=	**161** „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"	**1.000.000.000 lei**

2) Încasarea sumelor:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**461** „Debitori diverşi"	**1.000.000.000 lei**

3) La sfârşitul primului an se trage la sorţi prima serie de 1.000 obligaţiuni – dobânda aferentă primului an:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1681** „Dobânzi privind împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni"	**120.000.000 lei**

– se decontează contravaloarea celor 1.000 obligaţiuni şi dobânda aferentă:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**220.000.000 lei**
161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"			100.000.000 lei
1681 „Dobânzi privind împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni"			120.000.000 lei

Exemplul 3: Contractarea unui împrumut obligatar prin emisiunea de obligaţiuni cu primă de rambursare.

Societatea comercială „MARVI" S.A. emite 5.000 obligaţiuni a 98.000 lei rambursabile la 105.000 lei peste 5 ani. Rata anuală a dobânzii este de 11%. Subscripţiile sunt decontate imediat prin bancă.

Calculul:

– Datorii totale 105.000 lei x 5.000 obligaţiuni = 525.000.000 lei
– Subscripţii 98.000 lei x 5.000 obligaţiuni = 490.000.000 lei
Prima de rambursare **35.000.000 lei**

Înregistrările în contabilitate:

a) Realizarea împrumutului obligatar cu primă de rambursare:

%	=	**161** „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"	**525.000.000 lei**
5121 „Conturi la bănci în lei"			490.000.000 lei
169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"			35.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2) La sfârşitul fiecărui an se înregistrează:
– dobânda aferentă împrumutului:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1681** „Dobânzi privind împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni"	**53.900.000 lei**

– plata dobânzii:

1681 „Dobânzi privind împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**53.900.000 lei**

– amortizarea primei de rambursare (cota de 1/5):

6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursarre a obligaţiunilor"	=	**169** „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"	**7.000.000 lei**

3) La expirarea perioadei, se rambursează împrumutul:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**525.000.000 lei**

Sumele decontate în plus, reprezentând prima de rambursare, au fost amortizate integral pe perioada împrumutului, afectând astfel cheltuielile de natură financiară ale fiecărui exerciţiu (contul 169 se soldează).

2.5.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu

Pentru completarea disponibilităţilor, o întreprindere poate apela la contractarea de credite pe termen lung sau mijlociu cu instituţii bancare specializate.

Sunt o componentă a capitalurilor permanente, reprezentând o sursă de finanţare cu caracter durabil pentru întreprindere, termenele de contractare variind între unu la cinci ani pentru creditele bancare pe termen mijlociu şi peste cinci ani pentru creditele pe termen lung.

Datoriile din creditele pe termen lung şi mediu primite de la bancă se contabilizează prin conturile de pasiv **162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu"**, sumele principale şi **1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu"**, dobânzile aferente. Dacă creditele sunt primite de la alte instituţii financiare, inclusiv creditele „întreprindere", se înregistrează la **contul 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"** sumele principale şi la contul **1687 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datorii asimilate"**, dobânzile corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

În **creditul** conturilor se înregistrează datoriile din creditele primite, respectiv dobânzile aferente, iar în **debitul** lor, după caz, rambursările de credite şi plăţile de dobânzi. **Soldul creditor** al conturilor reprezintă datoriile din credite pe termen lung şi mediu, respectiv din dobânzi neexpirate până la închiderea exerciţiului financiar.

Contul 162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu". Este un cont de *surse împrumutate*, cu funcţie de *pasiv*. *Se creditează* cu obligaţiile întreprinderii faţă de instituţiile bancare pentru creditele primite de la acestea, în corespondenţă cu debitul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"**.

1 *Se debitează* cu stingerea obligaţiilor faţă de bănci, pentru sumele rambursate cu ocazia ajungerii la scadenţă a creditelor pe termen mijlociu sau lung primite, în corespondenţă cu creditul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"**.

Soldul este *creditor* şi reprezintă creditele bancare pe termen mijlociu şi lung primite, neajunse la scadenţă.

La scadenţă, creditele nerambursate trebuie evidenţiate şi urmărite separat; se pretind dobânzi majorate (penalizatoare).

În contabilitate, evidenţa acestor categorii de credite se poate realiza prin intermediul *conturilor sintetice de gradul II* deschise la nivelul contului 162:

1621 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu".

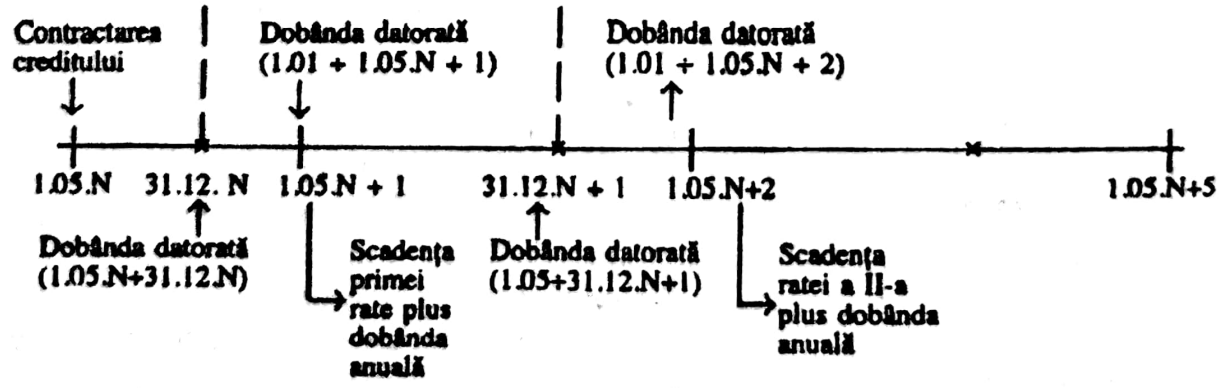
1622 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu nerambursate la scadenţă".

Dobânzile aferente sunt urmărite cu ajutorul **contului 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"**.

Exemplul 1:

Societatea comercială „MARVI" S.A. contractează la 1.05.N cu B.R.D. – Sucursala Bucureşti un credit pe termen de cinci ani, în sumă de 100.000.000 lei, cu o dobândă anuală de 20%. Creditul se rambursează eşalonat, în cinci rate anuale.

Deoarece scadenţa ratelor nu corespunde cu încheierea unui exerciţiu contabil, şi a anului calendaristic, se impune calculul şi înregistrarea dobânzilor aferente fiecărui exerciţiu şi plata lor la scadenţă o dată cu rambursarea ratei din creditul primit. Se asigură, astfel, o corectă imputare a cheltuielilor fiecărui exerciţiu şi, deci, respectarea principiului *independenţei* exerciţiilor.



Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

1) Contractarea creditului de la bancă:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**1621** Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	**100.000.000 lei**

1.05. N

2) Înregistrarea dobânzii datorate până la sfârşitul exerciţiului N:

Dobânda (aferentă perioadei 1.05.N la 31.12.N) = 100.000.000 lei x 20% x $\frac{240 \text{ zile}}{360 \text{ zile}}$ = 13.333.333 lei

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"	**13.333.333 lei**

3) Înregistrarea dobânzii datorate până la scadenţa primei rate în anul (N+1):

Dobânda (aferentă perioadei 1.05.N la 31.12.N) = 100.000.000 lei x 20% x $\frac{120 \text{ zile}}{360 \text{ zile}}$ = 6.666.666 lei

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"	**6.666.666 lei**

1.05.N+1

Rezultă dobânda aferentă primului an de la contractarea creditului (100.000.000 lei x 20% = 20.000.000 lei) şi evidenţiată distinct ca o cheltuială financiară a fiecărui exerciţiu, respectiv ca o datorie cumulată în creditul contului 1682.

4) Rambursarea primei rate scadente din credit şi plata dobânzii anuale:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**40.000.000 lei**
1621 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"			20.000.000 lei
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"			20.000.000 lei

5) Înregistrarea dobânzii datorate la sfârşitul exerciţiului N+1:

Dobânda (aferentă perioadei 1.05.N la 31.12.N) = 80.000.000 lei x 20% x $\frac{240 \text{ zile}}{360 \text{ zile}}$ = 10.666.666 lei

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"	**10.666.666 lei**

31.12.N+1

Scanned with OKEN Scanner

6) Înregistrarea dobânzii datorate până la scadenţa celei de-a II-a rate din creditul primit:

Dobânda (aferentă perioadei 1.01.N la 1.05.N+2) = 80.000.000 lei x 20% x $\frac{120 \text{ zile}}{360 \text{ zile}}$ = 5.333.334 lei

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"	**5.333.334 lei**

1.05.N+2

7) Rambursarea ratei scadente pentru al doilea an şi plata dobânzii anuale:

%	=	**5121** „Credite la bănci în lei"	**36.000.000 lei**
1621 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"			20.000.000 lei
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"			16.000.000 lei

1.05. N+2

8) Înregistrarea dobânzii pentru perioada 1.05.N+2 la 31.12.N+2

60.000.000 lei x 20% x $\frac{240 \text{ zile}}{360 \text{ zile}}$ = 8.000.000 lei:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu"	**8.000.000 lei**

31.12.N+2

La sfârşitul exerciţiului (N+2) în contabilitate, situaţia se prezintă astfel:

– contul 1621 S_c = 60.000.000 lei – creditul neajuns la scadenţă (şi exigibil în următoarele 3 rate anuale);

– contul 1682 S_c = 8.000.000 lei – dobânda datorată pentru al III-lea exerciţiu şi a cărei decontare se realizează la scadenţa ratei a III-a (la 1.05.N+3)

Contul 162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu" se utilizează şi pentru evidenţa împrumuturilor contractate în devize.

În creditul contului se înregistrează suma creditelor primite prin debitul contului **5124 „Conturi la bănci în devize"**; diferenţele nefavorabile de curs valutar reprezentate la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie-activ"**; reluarea cursului valutar, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie-pasiv"**; diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor în devize prin debitul **contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"**.

Scanned with OKEN Scanner

În debitul contului se înregistrează: suma creditelor pe termen lung şi mijlociu rambursate prin creditul **contului 5124 „Conturi curente la bănci în devize"**; diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar al împrumuturilor pe termen lung şi mijlociu în devize, la închiderea exerciţiului prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie-pasiv"**; reluarea sumelor înregistrate ca diferenţe nefavorabile de curs valutar la închiderea exerciţiului anterior, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie-activ"**; diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor în devize, prin creditul **contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"**.

Soldul creditor reprezintă împrumuturile în devize nerambursate.*

Exemplul 3:

Un împrumut de 100.000 DM contractat în cursul exerciţiului N este rambursat o singură dată, la scadenţă, în cursul exerciţiului N+3.

Cursul de schimb:	la data contractării împrumutului	7800 lei
	la finele exerciţiului N	7815 lei
	la finele exerciţiului N+1	7820 lei
	la finele exerciţiului N+2	7795 lei
	la data rambursării în N+3	7810 lei

1) Contractarea împrumutului:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	**162** „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	**780.000.000 lei**

2) Diferenţa nefavorabilă de curs valutar constată la finele exerciţiului N: 100.000 DM(7815 lei – 7800 lei) = 1.500.000 lei:

476 „Diferenţe de conversie-activ"	=	**162** „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	**1.500.000 lei**

31.12.N

3) Constituirea provizionului pentru diferenţa nefavorabilă de curs valutar:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**1512** „Provizioane pentru pierderi de schimb valutar"	**1.500.000 lei**

* Corespondenţele prezentate sunt valabile şi pentru **conturile 166 „Datorii din participaţii"** şi **167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"** – când există astfel de datorii pe termen lung contractate în devize.

Scanned with OKEN Scanner

4) Reluarea diferenţei nefavorabile de curs valutar constatată la finele exerciţiului precedent:

162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	=	**476** „Diferenţe de conversie-activ"	**1.500.000 lei**

1.01.N+1

5) Diferenţa nefavorabilă de curs valutar constatată la finele exerciţiului N+1: 100.000 DM(7820 lei – 7800 lei) = 2.000.000 lei:

476 „Diferenţe de conversie-activ"	=	**162** „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	**2.000.000 lei**

31.12.N+1

6) Suplimentarea provizionului constituit pentru diferenţa nefavorabilă de curs valutar:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**1512** „Provizioane pentru pierderi de schimb valutar"	**500.000 lei**

31.12.N+1

7) Reluarea diferenţei nefavorabile de curs valutar constatată la finele exerciţiului precedent:

162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	=	**476** „Diferenţe de conversie-activ"	**2.000.000 lei**

1.01.N+2

8) Diferenţa favorabilă de curs valutar constatată la finele exerciţiului N+2: 100.000(7795 lei – 7800 lei) = 500.000 lei

162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	=	**477** „Diferenţe de conversie-pasiv"	**500.000 lei**

31.12.N+2

9) Reluarea cotei părţi din provizionul constituit, la venituri:

1512 „Provizioane pentru pierderi de schimb valutar"	=	**7862** „Venituri financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"	**500.000 lei**

31.12.N+2

10) Reluarea diferenţei favorabile de curs valutar constatată la finele exerciţiului precedent:

Scanned with OKEN Scanner

477 „Diferenţe de conversie-pasiv"	=	**162** „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"	**500.000 lei**

1.01.N+3

11) Rambursarea împrumutului la scadenţă; rezultă o diferenţă nefavorabilă de curs valutar de 1.000.000 lei

100.000 DM x (7810 lei – 7800 lei) care se înregistrează ca o cheltuială definitivă din diferenţe de curs valutar:

%	=	**5124** „Conturi la bănci în devize"	**781.000.000 lei**
162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"			780.000.000 lei
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			1.000.000 lei

– concomitent –

12) Reluarea provizionului, rămas fără obiect, la venituri:

1512 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	=	**7862** „Venituri financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"	**1.500.000 lei**

Înregistrarea diferenţelor de curs valutar, la finele fiecărei perioade şi reluarea (stornarea) lor la începutul perioadei următoare, asigură redarea „imaginii fidele" a patrimoniului (prin bilanţ şi pe intervalul rămas până la rambursarea împrumutului). Aceste diferenţe sunt prezentate ca posturi de regularizare sub forma diferenţelor de conversie – activ, dacă sunt nefavorabile sau ca diferenţe de conversie – pasiv, dacă sunt favorabile.

În acelaşi timp, în virtutea principiului **prudenţei**, se apelează la constituirea provizioanelor pentru pierderi de schimb valutar cu influenţă directă asupra rezultatelor asigurând „protecţia" în perioadele viitoare pentru „pierderile latente" generate de creşterea cursului valutar.

În cazul scăderii cursului valutar, rezultă o diferenţă favorabilă reprezentând un „câştig latent", iar provizionul constituit anterior şi rămas fără obiect va fi reluat la venituri.

Diferenţele de curs valutar au caracter definitiv numai la scadenţa împrumutului şi ele vor fi înregistrate ca venituri financiare sau cheltuieli financiare în funcţie de cursul de schimb de la data rambursării.

2.5.3. Contabilitatea datoriilor diverse pe termen lung

Prin această categorie sunt delimitate datoriile din concesiuni, locaţiile de gestiune, închirierile de imobilizări şi alte datorii asimilate, precum şi datoriile legate de participaţii

Scanned with OKEN Scanner

la întreprinderile asociate sau în relaţie de participare. Aceste datorii sunt evidenţiate la **conturile 166 „Datorii legate de participaţii"** şi **167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**. Sunt conturi de pasiv, se **creditează** cu datoriile create, se **debitează** la plata datoriilor. **Soldul creditor** al conturilor reprezintă datoriile pe termen lung aflate în curs de decontare.

Fiecare cont de datorie are asociat şi contul prin care se înregistrează dobânda neexpirată la închiderea exerciţiului. Mecanismul de funcţionare al acestor conturi este similar celor care înregistrează datoriile din credite.

Datoriile legate de participaţii se creează, pe baza unor titluri adecvate, prin participarea altor unităţi patrimoniale, asociate sau în participaţie, cu resurse financiare.

Contabilitatea obligaţiilor în cauză se organizează cu ajutorul conturilor de pasiv **166 „Datorii legate de participaţii"** şi **1686 „Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii"**, care reflectă pe credit datoriile create, iar pe debit pe cele decontate, ca în cazul conturilor privind creditele pe termen lung şi mijlociu care se rambursează la scadenţă. Au sold creditor care reprezintă sumele primite şi nerestituite şi respectiv dobânzile datorate şi nedecontate.

Exemplu:

a) Pe baza extrasului de cont, se înregistrează suma de 20.000.000 lei primită de la o unitate asociată, pe termen de 5 ani, cu dobândă anuală de 15%.

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**166** „Datorii legate de participaţii"	**20.000.000 lei**

b) În fiecare din cei 5 ani, se înregistrează dobânda anuală datorată pentru împrumut, dobândă care în primul an este de 3.000.000 lei:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1686** „Dobânzi aferente datoriilor, legate de participaţii"	**3.000.000 lei**

c) De asemenea, în fiecare din cei 5 ani, se restituie rata anuală de 4.000.000 lei şi se decontează dobânda datorată, înregistrată la operaţiunea anterioară:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**7.000.000 lei**
166 „Datorii legate de participaţii			4.000.000 lei
1686 „Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii"			3.000.000 lei

În **categoria altor împrumuturi şi datorii asimilate** se includ sumele care se primesc sub formă de depozit şi garanţii, valoarea bunurilor preluate în concesiune, împrumuturi primite de la alte societăţi bancare ş.a. Pentru asemenea intrări în patrimoniu se stabilesc dobânzi sau redevenţe anuale, ca în cazul celorlalte categorii de împrumuturi sau credite, iar contabilitatea lor se organizează cu ajutorul unor conturi specifice şi

Scanned with OKEN Scanner

anume: **167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"** şi **1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate"**, ambele de pasiv.

Cele două conturi amintite funcţionează în mod similar cu cele privind datoriile legate de participaţii, cu menţiunea că primul are corespondenţă în plus, atât pentru credit cât şi pentru debit, cu **contul 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"**.

Soldul este creditor şi reprezintă sumele primite şi concesiunile preluate şi nerestituite şi respectiv dobânzile datorate şi nedecontate.

O problemă specifică a contabilităţii datoriilor pe termen lung este cea a înscrierii sau nu în bilanţ a bunurilor deţinute de întreprindere cu titlu de împrumut. Este cazul *contractului de locaţie (chirie sau leasing)*. Rezolvarea ei se înscrie în raportul dintre economic şi juridic. În măsura în care se acceptă *primarul economicului asupra juridicului*, soluţia este cea a contabilizării bunului ca activ şi datorie la beneficiar şi ca o creanţă şi diminuare de activ la proprietar. În situaţia în care se acordă *prioritate juridicului în raport cu economicul*, bunurile preluate de beneficiar, respectiv predate de proprietar nu figurează în bilanţ, ele fiind evidenţiate la conturile de ordine şi evidenţă (extrapatrimoniale).

O rezolvare nuanţată este instrumentată prin *Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 17*. Acesta face distincţie **între locaţia financiară (finance-lease)** şi **locaţia operaţională** sau **de exploatare (operating-lease)**. Primul gen de contract tratează locaţia ca o cumpărare finanţată prin un împrumut şi locatarul se comportă ca şi cum ar fi proprietarul bunului, iar la expirarea contractului adesea proprietatea este transferată. În consecinţă, bunul este evidenţiat în bilanţul beneficiarului (locatarului), în contrapartidă cu o datorie pe o perioadă mai mare de un an. În contabilitatea proprietarului (capitalistului) bunul este evidenţiat în bilanţ ca o creanţă imobilizată asupra locatarului.

Dacă se apelează la **locaţia operaţională** sau **de exploatare**, bunul ce reprezintă obiectul tranzacţiei rămâne mai departe evidenţiat în bilanţul proprietaului, fără a fi înscris în bilanţul locatarului. În consecinţă, soluţia adoptată va fi cea a conturilor de ordine şi evidenţă.

Desigur, prezenţa celor două tipuri de locaţie ridică problema criteriilor pentru delimitarea uneia de cealaltă. Recursul la standardul invocat vine să sublinieze că distincţia între o locaţie-finanţare şi o locaţie-operaţională depinde mai mult de natura operaţiei decât de forma contractului.

Următoarele situaţii concrete pot determina o *locaţie-finanţare*: contractul prevede că proprietatea bunului va fi transferată după plata ultimei rate sau la o anumită dată; contractul dă beneficiarului opţiunea de a cumpăra bunul la un preţ destul de inferior valorii sale pe piaţă; contractul acoperă cea mai mare parte din durata de utilizare a bunului; valoarea contabilizată a plăţilor la data intrării în vigoare a contractului este egală sau superioară valorii de piaţă a bunului şi alte situaţii.

În România problema raporturilor economico-financiare generate de închirierea cu titlu de împrumut este prevăzută numai în *Ordonanţa nr. 3/1994 privind TVA*. Aşa

Scanned with OKEN Scanner

cum se arată în Ordonanţă livrarea cuprinde şi închirierea unor bunuri pe baza unui „contract cu clauza transferării proprietăţii asupra bunurilor respective la o anumită dată".

Pentru elucidarea în plan contabil a celor două tipuri de locaţie se prezintă următorul exemplu:

- Obiectul contractului: o clădire a cărei valoare contabilă este 96.000.000 lei, durata de utilizare şase ani, amortizarea înregistrată 10.000.000 lei;
- Valoarea de piaţă a clădirii estimată în contract 90.000.000 lei s-a considerat egală cu valoarea contabilă brută;
- Valoarea actualizată în raport de rata dobânzii 124.835.000 lei;
- Durata contractului cinci ani;
- Rata dobânzii implicită a contractului 12%;
- Valoarea reziduală estimată la încetarea contractului este de 6.000.000 lei;

Tabelul privind calculul plăţilor privind redevenţele se prezintă astfel:

Anii	Anuitatea	Dobânda	Rata
0	1	2	3
1	24.967.000	10.800.000	14.167.000
2	24.967.000	9.100.000	15.867.000
3	24.967.000	7.196.000	17.771.000
4	24.967.000	5.063.000	19.904.000
5	24.967.000	2.676.000	22.291.000
TOTAL	**124.835.000**	**34.835.000**	**90.000.000**

I. LOCAŢIE-FINANCIARĂ

A. Contabilitatea locatarului

a) la încheierea contractului, pentru valoarea de piaţă:

%	=	**167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	**106.200.000 lei**
2126 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" analitic *„Imobilizări corporale deţinute în leasing financiar"*			90.000.000 lei
4426 „TVA – deductibilă"			16.200.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

TVA se înregistrează numai în condiţiile în care bunurile au fost închiriate pe baza unui contract cu clauza trecerii proprietăţii asupra bunurilor respective după plata ultimei rate sau la o anumită dată.

b) anuitatea redevenţei devenită exigibilă în fiecare an:

%	=	**512** „Conturi curente la bănci"	**24.967.000 lei**
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			14.167.000 lei
666 „Cheltuieli privind dobânzile"			10.800.000 lei

Înregistrarea de mai sus se repetă în fiecare an până la expirarea contractului, cu diferenţa că se schimbă mărimea de structură a sumelor componente ale anuităţii, aşa cum figurează în tabel.

c) înregistrarea amortizării anuale *(90.000.000 lei : 5 ani = 18.000.000 lei):*

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale"	**18.000.000 lei**

La expirarea contractului, dacă locatarul ridică opţiunea pentru a deveni proprietar se face înregistrarea:

%	=	**%**	**91.320.000 lei**
2121 „Construcţii"		**2126** „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" analitic *„Imobilizări corporale deţinute în leasing financiar"*	90.000.000 lei
4426 „TVA – deductibilă" (6.000.000 lei x 22%)		**404** „Furnizori de imobilizări"	1.320.000 lei

Dacă chiriaşul nu a ridicat opţiunea pentru transferul dreptului de proprietate, **281** „Amortizări privind imobilizările corporale" = **2126** „Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare, analitic" *„Imobilizări corporale deţinute în leasing financiar"* **90.000.000 lei**

B. Contabilitatea locatarului

a) cedarea activului în posesia chiriaşului,

2677 „Alte creanţe imobilizate, analitic", *„Creanţe din imobilizări corporale cedate în leasing financiar"*	=	**%**	**109.800.000 lei**
		2121 „Construcţii"	90.000.000 lei
		4427 „TVA – colectată"	19.800.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

II. LOCAŢIE-OPERAŢIONALĂ

Rezolvarea problemei se va prezenta în spiritul monografiei întocmită de norminalizatorii români, respectiv Direcţia Generală a Contabilităţii din Ministerul Finanţelor privind leasingul operaţional.

A. Contabilitatea locatarului

a) înregistrarea facturii reprezentând ratele de încasat potrivit contractului:

411 „Clienţi"	=	%	**30.459.740 lei**
		706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	24.967.000 lei
		4427 „TVA – colectată"	5.492.000 lei

b) încasarea ratei:

512 „Conturi curente la bănci"	=	**411** „Clienţi"	**30.459.740 lei**

c) în anii următori până la expirarea contractului se repetă înregistrările de mai sus.

d) înregistrarea în contabilitate (la expirarea contractului) a transferului dreptului de proprietate la valoarea reziduală stabilită în contract.

461 „Debitori diverşi"	=	%	**7.320.000 lei**
		7721 „Venituri din cedarea activelor"	6.000.000 lei
		4427 „TVA – colectată"	1.320.000 lei

e) înregistrarea scoaterii din patrimoniu a bunurilor care au constituit obiectul contractului de leasing.

%	=	**212** „Mijloace fixe"	**96.000.000 lei**
281 „Amortizări privind imobilizările corporale"			90.000.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"			6.000.000 lei

B. Contabilitatea chiriaşului

a) înregistrarea primirii în anul I a imobilizărilor corporale:

Debit: **cont 8036** „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" **90.000.000 lei**

b) înregistrarea obligaţiei de plată a ratelor (redevenţelor), în baza facturii emise de proprietarul bunurilor,

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**401** „Furnizori"	**30.459.740 lei**
612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile			24.967.000 lei
4426 „TVA – deductibilă"			5.492.740 lei

d) în anii următori până la expirarea contractului se fac înregistrările de la punctele „**b**" şi „**c**" din anul I.

e) înregistrarea în contabilitate (la expirarea contractului) a intrării în patrimoniu a mijlocului fix după plata ultimei rate, la valoarea reziduală conform contractului şi a facturii.

%	=	**401** „Furnizori"	**7.320.000 lei**
212 „Mijloace fixe"			6.000.000 lei
4426 „TVA – deductibilă"			1.320.000 lei

f) înregistrarea achitării ultimei rate,

401 „Furnizori"	=	**512** „Conturi curente la bănci"	**1.080.000 lei**

g) închiderea contului 8036,

Credit: **cont 8036** „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" **90.000.000 lei**

Ca o variantă a leasingului operaţional, normalizatorii contabili din România prezintă şi leasingul extern. În acest caz, societatea de leasing este persoană juridică străină, cu sediul în străinătate, iar beneficiarul (utilizatorii) sunt societăţi comerciale române.

Înregistrări în contabilitatea societăţilor beneficiare (utilizatoare)
Anul I

a) înregistrarea primirii imobilizărilor corporale

Debit: **cont 8036** „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"

b) înregistrarea obligaţiei de plată a ratelor (redevenţei) la cursul de schimb în vigoare la data încheierii contractului.

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"	=	**401** „Furnizori"

Scanned with OKEN Scanner

c) înregistrarea impozitului pe redevenţe datorat de proprietarul bunurilor (conform prevederilor din convenţiile încheiate pentru evitarea dublei impuneri), dar achitat de utilizator la cursul de schimb în vigoare la data respectivă.

401 „Furnizori"	=	**446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

d) achitarea impozitului pe redevenţe (suma în lei provine din vânzarea valutei):

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**512** „Conturi curente la bănci"

e) achitarea redevenţei

401 „Furnizori" = **5124** „Conturi la bănci în devize"

şi concomitent plata T.V.A. aferentă facturii externe:

4426 „T.V.A. deductibilă"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"

f) în anii următori până la expirarea contractuui se fac înregistrările de la punctele **„b", „c", „d"** şi **„e"** din anul I.

g) înregistrarea în contabilitate (la expirarea contractului) a transferului dreptului de proprietate, la valoarea rezidual înscrisă în contract. Se înregistrează totodată şi obligaţia de plată a taxei vamale aferente valorii reziduale,

212 „Mijloace fixe"	=	**404** „Furnizori de imobilizări" **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

h) înregistrarea achitării taxei vamale şi a taxei pe valoarea adăugată aferentă valorii reziduale,

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" **4426** „TVA-deductibilă"	=	**512** „Conturi curente la bănci"

j) închiderea contului 8036,

Credit: **cont 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"**

Scanned with OKEN Scanner

2.6. CONTABILITATEA CAPITALULUI LA UNITĂŢILE PATRIMONIALE APARŢINÂND STATULUI

Alături de unităţile patrimoniale cu capital privat există unităţi, instituţii care aparţin statului, formând sectorul public. Înfiinţarea de către stat a unor întreprinderi proprietate publică nu urmăreşte în mod deosebit obţinerea de profit şi de regulă, acestea se constituie în acele ramuri sau domenii de importanţă naţională şi cu rol strategic. În cele mai multe cazuri ele necesită un volum mare de investiţii, care nu prezintă interes pentru un agent economic privat.

Dintre întreprinderile publice fac parte şi deţin o pondere însemnată în economie *regiile autonome*. Ele se organizează şi funcţionează în ramuri strategice ale economiei naţionale, ca: industria de armament, energetica, exploatarea minelor şi gazelor naturale, comunicaţiile, poşta şi transporturile feroviare etc., precum şi în unele domenii aparţinând altor ramuri stabilite de guvern.

Regiile autonome ale statului funcţionează pe baza gestiunii economice şi au autonomie funcţională şi financiară.

Contabilitatea constituirii capitalului nu are caracter de capital social, el fiind format în principal din resursele pe care Guvernul le alocă, fiecărei regii, în calitate de administrator al patrimoniului naţional pentru activitatea proprie obiectului de activitate al acestora.

Constituirea regiilor autonome ale statului are ca bază juridică Hotărârea Guvernului, în cazul regiilor autonome de interes naţional şi Hotărârea Prefecturii, respectiv a Primăriei, în cazul regiilor autonome de interes local, de înfiinţare şi aprobare a statului regiei autonome.

După avizare, studiul tehnico-economic este înaintat Guvernului care dă Hotărârea de înfiinţare şi de aprobare, nominalizându-se fiecare regie.

Pe baza Hotărârii Guvernului se face înregistrarea la registrul comerţului obţinându-se *Certificatul de înmatriculare* şi se publică Hotărârea şi statutul în Monitorul Oficial.

Din punct de vedere al contabilităţii, constituirea capitalului şi modalitatea de înfiinţare a regiilor autonome pune probleme specifice.

Constituirea capitalului nu antrenează relaţii cu asociaţii sau acţionarii, deoarece natura capitalului presupune relaţii juridice cu Guvernul, care nu are statut de acţionar sau asociat, ci doar de finanţare a capitalului regiei respective.

După înregistrarea la Registrul comerţului şi deschiderea de conturi curente la bănci, sunt efectuate operaţiile de constituire a capitalului.

Documentul care stă la baza constituirii capitalului regiei autonome este Hotărârea Guvernului, în care se precizează mărimea capitalului atribuit regiei şi forma concretă în care este alocat, sub formă bănească, active imobilizate sau active circulante.

Scanned with OKEN Scanner

Contul care se utilizează pentru urmărirea şi controlul capitalului este **contul 101 „Capital"**, care va înregistra capitalul constituit la nivelul regiei autonome, ca sursă principală de finanţare a elementelor patrimoniale pe care le deţine şi care reprezintă, în acelaşi timp, obligaţiile regiei faţă de stat, reprezentat prin Guvern, pentru păstrarea integrităţii şi valorificarea capitalului potrivit destinaţiei pentru care a fost aprobat.

Dacă resursele nu sunt puse la dispoziţia regiei concomitent cu eliberarea Hotărârii de înfiinţare şi de constituire a capitalului, este necesară utilizarea conturilor sintetice de gradul II, **1011 „Capital nevărsat"** şi **1012 „Capital vărsat"** pentru a se urmări distinct fazele de realizare a capitalului. În acelaşi timp este necesară utilizarea **contului 448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"** prin care se urmăreşte relaţia, de natura dreptului de creanţă a regiei faţă de bugetul statului pentru a-i pune la dispoziţie resursele aprobate.

Exemplu:

Se constituie regia autonomă „RA" în baza Hotărârii Guvernului din 15.XII.19N prin care este aprobată mărimea capitalului de 100.000.000 lei concretizat în disponibilităţi băneşti de 20.000.000 lei, mijloace fixe în valoare de 70.000.000 lei şi stocuri de materii prime de 10.000.000 lei. Disponibilităţile băneşti sunt virate direct în contul deschis la BRD la data aprobării de constituire; celelalte active sunt predate din rezervele statului în 10.I.19N+1.

Înregistrările contabile:

1) 15.XII.19 N constituirea regiei autonome

448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"	=	**1011** „Capital nevărsat"	**100.000.000 lei**

2) 15.XII.19 N Virarea disponibilităţilor băneşti de către stat

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**448** „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"	**20.000.000 lei**

Concomitent se înregistrează – realizarea capitalului vărsat

1011 „Capital nevărsat"	=	**1012** „Capital vărsat"	**20.000.000 lei**

La 31.XII.19 N, cu ocazia închiderii exerciţiului, se constată următoarea situaţie:

– la contul 448 – sold debitor = 80.000.000 lei reprezentând drepturile de creanţă ale regiei faţă de stat pentru activele aprobate, dar nepuse la dispoziţia acesteia până la sfârşitul anului va fi egal cu soldul creditor al contului 1011 reprezentând capitalul nevărsat.

– la contul 1012 – soldul creditor = 20.000.000 lei reprezintă capitalul vărsat.

Scanned with OKEN Scanner

În anul următor:

3) 10.I.19 N+1, se preia de la rezerva de stat activele aprobate la constituirea regiei autonome:

%	=	**448** „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"	**80.000.000 lei**
212 „Mijloace fixe"			70.000.000 lei
300 „Materii prime"			10.000.000 lei

4) Concomitent se înregistrează realizarea capitalului vărsat

1011 „Capital nevărsat"	=	**1012** „Capital vărsat"	**80.000.000 lei**

În urma acestor înregistrări, conturile 448 şi 1011 se soldează, capitalul fiind integral vărsat şi concretizat în active sub forma celor aprobate la constituire (disponibilităţi băneşti, stocuri şi mijloace fixe).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

Capitalul agenţilor economici poate fi plasat în bunuri şi valori, adică active care prin natura şi modul în care îşi recuperează valoarea presupun o imobilizare pe un timp mai îndelungat a resurselor sau în stocuri de natura mijloacelor circulante (active mobilizate) a căror recuperare se realizează, într-un termen mai scurt, o altă parte din capital luând forma mijloacelor băneşti sau a trezoreriei.

Pentru acele active care presupun imobilizări de capital sau alte resurse financiare pe un timp mai îndelungat, contabilitatea trebuie să le reflecte separat prin conturi care să delimiteze diferitele categorii de imobilizări şi să controleze modul de recuperare, depreciere şi valorificare a acestora, de-a lungul activităţii economice.

3.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

Activele imobilizate sau fixe – denumite şi active pe termen lung, **imobilizări** sau bunuri imobile – cuprind toate acele valori economice de investiţie a căror perioadă de utilitate şi lichiditate este mai mare de un an. Ele alcătuiesc baza şi mijloacele de acţiune ale întreprinderii. Ca bunuri economice, activele fixe se caracterizează prin durabilitatea lor mai îndelungată, cât şi prin repetata lor participare la circuitul economic. Funcţia acestor bunuri este fixată în activitatea economică şi socială a întreprinderii sau în activitatea altor întreprinderi, în cazul investiţiilor financiare, fără ca prin utilitatea lor să se delimiteze ca bunuri destinate direct comercializării. În consecinţă, ele nu se consumă sau nu se înlocuiesc după prima utilizare.

Anumite bunuri de mică valoare sau scurtă durată (obiectele de inventar şi baracamentele) al căror consum este relativ scurt, nu sunt considerate imobilizări, fiind incluse într-o categorie distinctă în cadrul stocurilor.

Sub aspectul conţinutului (fig. 1), se disting următoarele structuri de imobilizări:

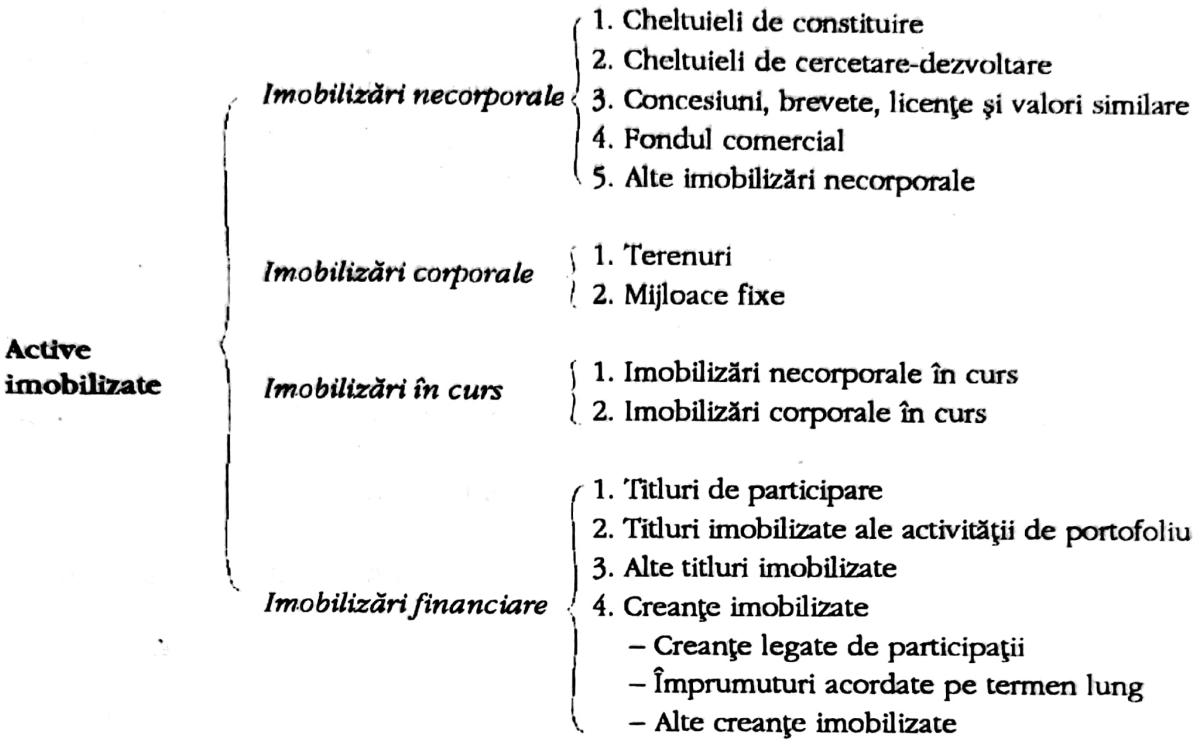


Fig. 3.1 Structura activelor imobilizate

■ **Imobilizările necorporale,** denumite şi **imobilizări nemateriale** sau **active intangibile**, cuprind toate acele valori economice de investiţie care nu îmbracă fizic forma de bunuri materiale concrete. Ele sunt reprezentate de: cheltuielile de constituire; cheltuielile de cercetare aplicată şi dezvoltare; cheltuielile cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare; concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi alte drepturi similare (imobilizări necorporale de natura superficiei şi a uzufructului); fondul comercial şi alte imobilizări necorporale – inclusiv programe informatice create de agenţii economici sau achiziţionate de la terţi.

Cheltuielile de constituire sau ***stabiliment***, denumite şi ***de fondare***, cuprind cheltuielile cu înfiinţarea, dezvoltarea şi fuzionarea societăţilor comerciale, cum sunt cele privind taxele şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuielile privind emiterea şi vânzarea de acţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţei şi de publicitate. Toate aceste cheltuieli sunt supuse amortizării pe cel mult cinci ani.

Cheltuielile de cercetare aplicată şi dezvoltare includ resursele economice alocate pentru tehnologiile noi, produse noi şi investiţii utile şi eficiente în raport cu activitatea viitoare a societăţii comerciale. Aceste cheltuieli se amortizează, în general, în maximum cinci ani.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi alte drepturi similare cuprind toate cheltuielile efectuate pentru achiziţionarea drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu, în cazul concesiunilor, a unui brevet, a unei licenţe, a unei mărci de fabrică şi alte drepturi similare de proprietate industrială

Scanned with OKEN Scanner

şi comercială – inclusiv imobilizări necorporale de natura superficiei şi a uzufructului.. Toate aceste cheltuieli sunt amortizate pe toată durata cât întreprinderea a achiziţionat dreptul de exploatare sau de utilizare a unor astfel de imobilizări.

Fondul comercial reprezintă cheltuieli efectuate pentru menţinerea sau dezvoltarea potenţialului de activitate al întreprinderii. **Exemplu:** clientela, vadul comercial, firma, segmente de piaţă etc. De asemenea, cuprinde şi sumele plătite în cazul preluării unei întreprinderi reprezentând vadul comercial, anumite legături comerciale etc.

De regulă, fondul comercial nu se amortizează. Daca se constată o depreciere ireversibilă, acesta poate fi amortizat.

Potrivit prevederilor *Legii amortizării nr. 15/1994,* modificată şi completată prin O.G. nr. 54/1997, în sfera imobilizărilor necorporale figurează ca poziţie distinctă *„cheltuielile cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcăminte puse în exploatare"*. De asemenea, spre deosebire de Planul Contabil General (PCG) din Franţa, nu fac parte din cheltuielile de constituire cele privind emisiunea şi vânzarea de obligaţiuni.

■ **Imobilizările corporale**, denumite şi **imobilizări materiale** sau **active fixe tangibile** reprezintă bunurile materiale de folosinţa îndelungată în activitatea unei întreprinderi. Ele se găsesc sub formă de ***terenuri*** (inclusiv investiţiile pentru amenajarea acestora) şi ***mijloace fixe*** (construcţii – inclusiv clădiri, echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru), aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare, mijloace de transport, animale de muncă, plantaţii, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale. În cazul când bunurile materiale procurate sau create de întreprindere nu sunt terminate, ele sunt incluse în categoria imobilizărilor în curs sau investiţiilor în curs.

Activele imobilizate corporale, cu excepţia terenurilor, îşi pierd, în timp, din valoarea lor ca urmare a uzurii determinată de utilizarea lor, de acţiunea agenţilor naturii şi progresului tehnic. Constatarea contabilă a pierderii de valoare suferită de activele fixe materiale şi includerea sa în cheltuielile exerciţiului poartă numele de *amortizare*.

■ **Imobilizările în curs** reprezintă investiţiile neterminate, în curs de execuţie în mai multe exerciţii financiare, care în urma finalizării lor devin imobilizări corporale sau necorporale.

■ **Imobilizările financiare**, denumite şi investiţii financiare sau de portofoliu cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor societăţi sub forma titlurilor de participare, altor titluri financiare imobilizate, creanţelor ataşate participaţiilor, împrumuturilor acordate şi altor imobilizări financiare.

Titlurile de participare reprezintă titluri de valoare sub formă de acţiuni sau părţi sociale investite de titularul de patrimoniu în capitalul altor societăţi comerciale sau agenţi economici. Subliniem că deţinerea acestor titluri de valoare permite exercitarea unei anumite influenţe notabile sau a unui control în gestiunea societăţilor emiţătoare de titluri.

Amortizarea participaţiilor se realizează sub forma *dividendelor* distribuite din profitul obţinut de societatea comercială emiţătoare de titluri de participare.

Creanţele ataşate participaţiilor sunt drepturile generate de operaţia de acordare de împrumuturi pe termen lung sau mediu întreprinderilor asociate sau societăţilor comerciale de grup cu care întreprinderea are o relaţie de participare.

Scanned with OKEN Scanner

Toate titlurile de valoare, altele decât titlurile de participare, pe care întreprinderea are intenţia de a le conserva durabil sau pe care ea nu are posibilitatea de a le revinde în termen scurt sunt delimitate în contabilitate prin structura de *alte titluri imobilizate.* De asemenea, titlurile (acţiuni, părţi sociale, obligaţiuni convertibile în acţiuni) dobândite pentru a realiza la scadenţă, pe un termen lung sau scurt, o anumită rentabilitate, fără o intervenţie în gestiunea societăţii unde sunt deţinute, reprezintă titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu.

■ **Alte imobilizări financiare** cuprind, în special, depozitele pe termen lung – sub forma disponibilităţilor în conturile bancare sau în alte instituţii financiare şi sub forma disponibilităţilor acumulate pentru efectuarea unor plăţi importante prevăzute pentru perioadele următoare (exemplu: rambursarea unui împrumut din emisiunea de obligaţiuni).

3.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ACTIVELOR IMOBILIZATE

Contabilitatea, prin funcţiile ce le îndeplineşte în conducerea activităţii agenţilor economici, trebuie să contribuie la exploatarea rentabilă a imobilizărilor.

La organizarea contabilităţii activelor imobilizate trebuie să se ţină seama de obiectivele şi factorii de organizare a contabilităţii acestora, organizarea documentaţiei primare şi a evidenţei operative, sistemul de conturi utilizat.

3.2.1. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii activelor imobilizate

Cunoscând particularităţile de comportament ale imobilizărilor în activitatea desfăşurată de agenţii economici, în procesul de formare a produselor fabricate, de constituire şi de plasare a capitalului, rezultă că deciziile luate trebuie să fie orientate pe informaţii exacte şi complete privind *structura* şi diferitele categorii de imobilizări, de *starea tehnică* şi gradul de *depreciere* a acestora, avantajele plasării capitalului pe termen lung în titluri şi creanţe imobilizate.

Pentru satisfacerea acestei cerinţe, la organizarea contabilităţii activelor imobilizate trebuie avute în vedere următoarele **obiective**:

- delimitarea fiecărei categorii, a fiecărui obiect de imobilizări şi determinarea valorilor, pentru a pune la dispoziţia conducerii informaţiile privind valoarea de intrare, modificările survenite în structura şi deprecierea acestora etc;
- asigurarea controlului gestionar al imobilizării pe toată durata existenţei sale urmărindu-se păstrarea integrităţii prin reflectarea corectă, la timp, completă a existenţei şi mişcării imobilizărilor pe categorii şi feluri, precum şi deprecierea suferită;
- asigurarea informaţiilor şi a metodologiei de evaluare a deprecierii în timp a imobilizărilor şi recuperării valorii acestora prin amortizare şi provizioane;
- stabilirea aportului activelor imobilizate la venituri şi rezultate, urmare a gestionării şi valorificării prin cesiune, concesionare, locaţie de gestiune, închiriere etc.

La organizarea contabilităţii imobilizărilor, pe lângă factorii generali, este necesar să fie luaţi în considerare şi factorii **specifici**, cum ar fi:

Scanned with OKEN Scanner

● **particularităţile** organizatorice ale agenţilor economici influenţează *structura analitică* a imobilizărilor, în special a celor corporale, ceea ce presupune delimitarea pe verigi organizatorice (filiale, secţii, fabrici etc.) şi în cadrul acestora pe categorii de obiecte şi imobilizări;

● **caracteristicile** diferitelor categorii de imobilizări (necorporale, corporale, financiare) influenţează *tipul documentelor primare* în care se consemnează operaţiile privind intrarea şi ieşirea din gestiune precum şi deprecierea valorilor;

● **modul de depreciere** a valorii imobilizărilor influenţează *sistemul de amortizare* a imobilizărilor corporale şi necorporale şi a provizioanelor constituite în cazul deprecierilor reversibile;

● **poziţia** activelor imobilizate existente în întreprindere faţă de patrimoniul acesteia influenţează *modul de organizare a contabilităţii* prin folosirea unor conturi distincte pentru activele proprii ce fac parte din patrimoniu, iar cele provenite prin concesiune, locaţie de gestiune,închiriere se evidenţiază separat.

3.2.2. Organizarea documentelor primare privind activele imobilizate

Organizarea documentelor primare necesită elaborarea nomenclatorului şi a circuitului raţional al acestora pentru toate operaţiile care antrenează imobilizări, indiferent de natura lor.

În funcţie de operaţiile care intervin în evidenţierea existenţei, mişcării şi deprecierii activelor imobilizate, de căile de intrare şi ieşire din patrimoniu, se întocmesc documente specifice, care se pot grupa pe trei categorii: **documente privind intrarea în patrimoniu a imobilizărilor**, **documente ce consemnează deprecierea lor** şi **documente privind ieşirea din gestiune** (tabelul 3.1).

Tabelul 3.1

Documentele primare privind activele imobilizate

Operaţiile economice		Categoria de imobilizări	Căi de intrare-ieşire	Document
0	1	2	3	4
A.	Documente privind *intrarea* în gestiune a activelor imobilizate	IMOBILIZĂRI NECORPORALE ŞI CORPORALE	*a) cumpărare*	– contract de vânzare-cumpărare – factură fiscală – chitanţă fiscală – proces verbal de recepţie
			b) aport de la asociaţi în natură	– contract de societate – statutul societăţii – expertiză tehnică – declaraţia de subscriere

Scanned with OKEN Scanner

Tabel 3.1 – continuare –

0	1	2	3	4
			c) concesionare, locaţii de gestiune, închiriere	– contract de concesiune, locaţie de gestiune, închiriere – caiet de sarcini al concesiunii – proces-verbal de predare-primire
			d) producţie proprie	– proiecte şi devize pentru cercetare, studii, lucrări executate – procese-verbale de recepţie
			e) donaţii	– proces-verbal de predare-primire
			f) plusuri la inventariere	– proces-verbal de inventariere
		IMOBILIZĂRI NECORPORALE ŞI CORPORALE ÎN CURS	*a) din producţie proprie*	– documente de evidenţă a consumurilor de valori materiale (bonuri de consum, fişe limită de consum) – documente privind decontările cu terţii (facturi, state de plată a salariilor) – documente privind plăţile (chitanţe, dispoziţii de plată, cecuri, efecte comerciale etc.) – proiecte şi devize a lucrărilor – procese-verbale privind producţia neterminată
		IMOBILIZĂRI FINANCIARE	*a) achiziţionate*	– documente privind tranzacţiile de bursă (ordin de cumpărare dat agenţilor, brokerilor, mijlocitorilor privind cumpărarea titlurilor de valoare) – oferta publică de vânzare a acţiunilor – prospectul de vânzare a acţiunilor – cereri de acţiuni – contract de vânzare-cumpărare
			b) plătite din disponibilităţi băneşti	– documene de plata a titlurilor (chitanţe, dispoziţii de plată, cecuri etc.)
			c) aduse ca aport	– contractul de societate – statutul societăţii

Scanned with OKEN Scanner

Tabel 3.1 – continuare –

0	1	2	3	4
B.	Documente privind *deprecierea* imobilizărilor	1. IMOBILIZĂRI NECORPORALE ŞI CORPORALE	– –	plan de amortizare fişa de calcul a amortizării
	a) deprecieri ireversibile (amortizări) b) reversibile (provizioane)	2. IMOBILIZĂRI NECORPORALE, CORPORALE, ÎN CURS ŞI FINANCIARE	–	procese-verbale de inventariere şi evaluare
C.	Documente de *ieşire* a imobilizărilor din patrimoniu	1. IMOBILIZĂRI NECORPORALE ŞI CORPORALE	*a) scoatere din folosinţă (casare)*	– Proces-verbal de scoatere din funcţiune de declanşare a unor bunuri materiale
			b) vânzare (cesiune)	– factura fiscală – chitanţa fiscală – contract de vânzare-cumpărare
			c) concesionare, locaţie de gestiune închiriere	– contract de concesiune – contract de locaţie de gestiune – contract de închiriere
			d) donaţie	– proces-verbal de predare-primire – proces-verbal de constatare
			e) situaţii excepţionale (calamităţi, furt)	– contract de asigurare
			f) retrase de asociaţi	– cerere de retragere aprobată de adunarea generală a asociaţilor
		2. IMOBILIZĂRI ÎN CURS CORPORALE ŞI NECORPORALE	*Transformarea lor în imobilizări necorporale şi corporale în urma terminării şi*	– procese-verbale de recepţie
		3. IMOBILIZĂRI FINANCIARE	*a) vânzare (cesiune) sau anulare*	– documente privind tranzacţiile la bursă (ordin de vânzare a titlurilor şi a altor valori) – documente de plată (chitanţe, cecuri, extrase de cont)
			b) încasarea drepturilor de creanţă imobilizate	– extrase de cont – chitanţe – dispoziţii de încasare, efecte comerciale, cecuri etc.

Scanned with OKEN Scanner

3.2.3. Subsistemul conturilor de imobilizări

La organizarea contabilității în general, deci și în cazul imobilizărilor, o problemă importantă o reprezintă și delimitarea conturilor sintetice care să corespundă fidel structurii și specificului elementelor patrimoniale ce urmează a fi reflectate. Pentru aceasta se pot utiliza diferite modalități de creare a sistemului de conturi. Actualul sistem de contabilitate, organizat pe două circuite, prin care se aliniază și se asigură compatibilitatea cu normele europene și internaționale, înlocuiește sistemul anterior de conturi, întrucât conținutul economic al acestei categorii de active este în noua concepție mai larg, ele având funcții mai complexe în gestiunea unităților patrimoniale. S-a impus, pe de o parte, crearea de conturi noi, iar pe de altă parte preluarea unor conturi sintetice sau analitice din planul de conturi precedent.

Contabilitatea activelor imobilizate se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 2 „Conturi de active imobilizate"**, alocându-se pentru acestea trei grupe de conturi: *conturi de imobilizări necorporale*, *imobilizări corporale* și *imobilizări financiare*. În grupe distincte au fost prevăzute conturile ce evidențiază *amortizarea* ca depreciere ireversibilă și constituirea *provizioanelor ca depreciere reversibilă a imobilizărilor*, defalcate pe conturi ce corespund imobilizărilor, în vederea stabilirii valorii contabile nete a acestora.

3.2.4. Evaluarea imobilizărilor

Imobilizările fiecărei unități patrimoniale, în funcție de regulile generale de evaluare și implicit de momentul în care se efectuează această operație, se evaluează la următoarele patru categorii de valori: **de intrare în patrimoniu**, **de inventar**, **bilanțieră sau de închidere a exercițiului**, **de ieșire din patrimoniu**.

a) *Valoarea de intrare sau contabilă* se stabilește în momentul achiziționării, producerii sau intrării imobilizărilor în patrimoniu prin alte modalități. Această valoare se determină avându-se în vedere proveniența imobilizărilor, așa cum se prezintă în continuare.

Imobilizările procurate prin achiziționare de la furnizori (cu titlu oneros) se evaluează la ***costul de achiziție*** : care este format din prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile (taxa vamală, comision vamal, suprataxă), cheltuielile de transport și alte cheltuieli care se efectuează pentru punerea imobilizărilor în stare de utilizare (instalare, probă, încercări, ș.a.).

În ceea ce privește titlurile de participare și alte titluri imobilizate se reține că acestea fac excepție de la regula anterioară în sensul că în costul de achiziție se include numai prețul de cumpărare, celelalte cheltuieli de achiziționare înregistrându-se direct în cheltuielile de exploatare.

Pentru imobilizările obținute din producția proprie, evaluarea se face la ***costul de producție*** , care se determină prin însumarea costului de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, a celorlalte cheltuieli directe de producție și a cotei proporționale de cheltuieli indirecte (comune de secție) repartizate în mod rațional și numai în măsura în care sunt determinate de obținerea imobilizărilor în cauză. Totodată, se iau în calcul, atunci când este cazul, dobânzile aferente împrumuturilor utilizate pentru finanțarea investițiilor respective, însă numai atunci când ciclul de fabricație este lung.

Scanned with OKEN Scanner

La rândul lor, *imobilizările intrate în patrimoniu cu prilejul asocierii, fuziunii ş.a. se evaluează la* ***valoarea de utilitate***, denumită **şi valoare de aport** care se stabileşte cu acordul părţilor, aşa cum se convine între aportant şi reprezentanţii societăţii comerciale la care se face subscrierea de părţi sociale sau acţiuni în natură.

Imobilizările care se obţin cu titlu gratuit sau prin donaţie se evaluează la ***valoarea actuală***, făcându-se estimarea acesteia în funcţie de valoarea imobilizărilor cu caracteristici similare sau apropiate.

Pentru imobilizările existente în patrimoniul unităţii şi care se reevaluează în baza unor dispoziţii legale exprese se stabileşte, de asemenea, *valoarea actuală* a fiecărui mijloc fix supus acestei operaţiuni, însă, spre deosebire de categoria anterioară de imobilizări, se au în vedere în acest scop următoarele elemente: valoarea de intrare din contabilitatea unităţii patrimoniale, utilitatea şi preţul pieţei, precum şi gradul de uzură estimat la data reevaluării pentru fiecare mijloc fix supus acestei operaţii.

b) *Valoarea de inventar* este denumită în mod curent **valoare actuală** a fiecărui element patrimonial. Această valoare se stabileşte în funcţie de utilitatea bunului în unitate şi preţul pieţei la data efectuării inventarierii, operaţiune care este obligatorie cel puţin o dată pe an, de regulă, înaintea închiderii exerciţiului financiar.

În cazul imobilizărilor corporale şi necorporale *amortizabile* este necesar să se aibă în vedere în acest scop şi amortizarea înregistrată în contabilitate până la data efectuării inventarierii, amortizare care se deduce din valoarea actuală în vederea determinării valorii nete contabile. Această ultimă operaţie nu este necesară în situaţia în care valoarea actuală este inferioară valorii nete contabile.

În ceea ce priveşte *imobilizările financiare* se reţine că evaluarea se efectuează în mod diferenţiat pentru titlurile imobilizate şi pentru cele de plasament, folosindu-se valoarea de utilitate pe care o prezintă pentru unitatea în cauză şi respectiv cursul mediu al ultimei luni a exerciţiului sau valoarea probabilă de negociere, după cum titlurile fac parte din categoria celor cotate sau sunt încadrate în categoria celor necotate la bursă.

Titlurile de participare deţinute în capitalul altei societăţi comerciale, datorită puterii de control sau de influenţă pe care o conferă deţinătorului asupra activităţii emitentului se evaluează la valoarea de utilitate ce poate fi mai mare decât cea corespunzătoare cursului de la bursă sau celei probabile de negociere a unui număr redus de asemenea titluri. Valoarea în cauză se determină prin luarea în calcul a următoarelor elemente: cotaţia de la bursă, rentabilitatea şi perspectivele de rentabilitate, conjunctura economică, avantajele pe care le aduce deţinătorului controlul sau influenţa asupra activităţii societăţii comerciale emitente ş.a.

În legătură cu stabilirea valorii actuale aferentă imobilizărilor inventariate se reţine şi faptul că este justificat să se aibă în vedere şi situaţia în care se află unitatea patrimonială la acea dată. În acest sens se aplică, după caz, principiul continuităţii activităţii, folosindu-se valoarea de utilitate sau se are în vedere reducerea sensibilă a activităţii viitoare, utilizându-se alte valori decât cele de utilitate, denumite şi *valori lichidative* care se stabilesc după o optică de evaluare adecvată sistării activităţii sau nonactivităţii.

Scanned with OKEN Scanner

c) *Valoarea bilanţieră sau de închidere a exerciţiului* se determină în vederea înscrierii imobilizării în bilanţul contabil anual.

Pentru stabilirea valorii analizate se compară valoarea de intrare sau contabilă cu cea de inventar sau de utilitate, operaţiune în urma căreia se pot constata două situaţii şi anume:

- existenţa unor *plusuri de valoare*, atunci când valoarea de inventar este superioară celei de intrare, plusuri care nu se înregistrează în contabilitate, imobilizările respective **rămân reflectate în contabilitatea curentă la valoarea lor de intrare**;
- existenţa unor *minusuri de valoare* şi aceasta în cazul în care valoarea de inventar este inferioară celei de intrare datorită unor deprecieri care au avut loc. Aceste minusuri **se oglindesc în contabilitate sub forma amortizărilor sau provizioanelor**, după cum deprecierea este ireversibilă şi respectiv reversibilă. În contabilitatea curentă se menţine valoarea de intrare, însă în bilanţul contabil anual se înscrie valoara contabilă netă în sensul că valoarea de intrare se diminuează cu amortizările şi/sau provizioanele înregistrate în contabilitate sau altfel spus la valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatul inventarierii.

d) *Valoarea de ieşire din patrimoniu* se foloseşte pentru înregistrarea în contabilitate a diminuărilor care se produc în masa imobilizărilor unităţii patrimoniale ca urmare a vânzării, scoaterii propriu-zise din funcţiune, distrugerii, lipsei în gestiune ş.a. Această valoare este cea de intrare în patrimoniu sau cea stabilită ulterior cu prilejul unor reevaluări efectuate prin dispoziţiile legale exprese, denumită, în ambele cazuri, şi valoare contabilă, existentă în evidenţă la data ieşirii din patrimoniu.

Pentru contabilitatea din România, potrivit *Legii nr. 15/1994* modificată şi completată prin Ordonanţa Guvernului nr. 54/1997, precum şi în conformitate cu Normele metodologice de aplicare a legii, amortizarea mijloacelor fixe se stabileşte prin aplicarea cotei de amortizare asupra *valorii de intrare* a acestora, prin valoare de intrare a mijloacelor fixe înţelegându-se:

a) *valoarea de intrare* – aferentă fiecărui mijloc fix, reevaluată în conformitate cu prevederile legale;

b) *costul de achiziţie* – pentru mijloacele fixe achiziţionate cu titlu oneros;

c) *costul de producţie* – pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială;

d) *valoarea actuală* pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit, estimată la înscrierea lor în activ pe baza propunerilor făcute de specialişti şi cu aprobarea consiliului de administraţie al agentului economic sau a responsabilului cu gestionarea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ, sau a ordonatorului de credite bugetare la instituţiile publice.

La stabilirea valorii actuale se va ţine cont de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici identice sau similare şi de gradul de uzură fizică a mijloacelor fixe primite;

e) *valoarea de aport* acceptată de părţi pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc., pe baza prevederilor din statute sau contracte şi cu

Scanned with OKEN Scanner

respectarea prevederilor art. 160 din Legea nr..31/1990 privind societăţile comerciale, cu modificările ulterioare;

f) în cazul mijloacelor fixe cumpărate, cu durata normală de utilizare expirată, valoarea de intrare este dată de *costul de achiziţie*. Durata normală de utilizare, în care se va recupera valoarea de intrare, se stabileşte de către o comisie tehnică.

În mod similar se va proceda şi în cazul mijloacelor fixe cu durata expirată, la care se fac cheltuieli de investiţii.

g) în cazul investiţiilor puse în funcţiune parţial sau total, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, valoarea de intrare este cea *stabilită prin situaţiile de lucrări*, la data punerii în funcţiune.

Această valoare se consemnează în procesul-verbal de punere în funcţiune. La terminarea investiţiilor şi la trecerea lor la categoria mijloacelor fixe, valoarea de intrare se majorează cu eventualele cheltuieli efectuate între data punerii în funcţiune şi data întocmirii procesului-verbal de punere în funcţiune;

h) în cazul sondelor provenite din lucrări de foraj executate pentru explorări şi prospecţiuni geologice, care au dat rezultate şi urmează a fi folosite în scopuri de producţie, valoarea obţinută prin înmulţirea numărului de metri ai adâncimii de la care se exploatează cu preţul mediu efectiv realizat per metru forat, în anul anterior trecerii în categoria de mijloace fixe, la sondele de exploatare săpate în condiţii asemănătoare. Pentru sondele de ţiţei şi gaze provenite din lucrările de foraj executate în vederea explorării şi prospecţiunii geologice, valoarea de intrare se stabileşte în mod similar.

i) pentru mijloacele fixe rezultate din lucrări miniere, executate pentru explorări şi prospecţiuni geologice care au dat rezultate, valoarea de intrare este dată de *totalul cheltuielilor* efectuate în acest scop, inclusiv cheltuielile necesare trecerii în regim de producţie (dotare cu cale ferată, aeraj, alte dotări tehnice);

j) pentru animalele de reproducţie, valoarea de intrare este dată de costul de producţie al animalelor pentru carne, la care se adaugă sporurile de preţ în funcţie de categoria biologică.

Ca urmare a actualizării valorii de intrare a mijloacelor fixe în baza prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, mijloacele fixe a căror valoare de intrare este mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului vor fi menţinute în evidenţa contabilă ca *mijloace fixe de natura obiectelor de inventar*. Valoarea rămasă neamortizată se va recupera prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă de maximum 3 ani, cu aprobarea consiliului de administraţie, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.

După amortizarea completă, aceste mijloace fixe se scot din evidenţa mijloacelor fixe şi se trec la categoria de obiecte de inventar.

La scoaterea din folosinţă se vor aplica regulile de casare a obiectelor de inventar.

Nu se trec la categoria de obiecte de inventar mijloacele fixe care nu au însuşiri comune obiectelor de inventar, cum ar fi: clădirile, construcţiile, mijloacele de transport etc.

Acestea rămân în evidenţă ca mijloace fixe de natura obiectelor de inventar şi urmează regimul de scoatere din folosinţă şi de casare a mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

3.3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

3.3.1. Caracterizarea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale sau nemateriale sunt acele imobilizări care nu sunt reprezentate printr-un bun fizic, concret, ci prin valori nemateriale, respectiv printr-un document juridic sau comercial.

În cadrul acestei categorii se cuprind următoarele:

1. Cheltuieli de constituire

2. Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare

3. Cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare.

4. Concesiunile, imobilizările necorporale de natura superficiei şi a uzufructului, brevetele şi alte drepturi şi valori similare.

5. Alte imobilizări necorporale, inclusiv programele informatice create de agenţii economici sau achiziţionate de la terţi.

Deşi au o pondere nesemnificativă în totalul imobilizărilor, imobilizările necorporale sunt, însă, diferite din punct de vedere al conţinutului şi al comportamentului financiar, ceea ce a impus utilizarea mai multor conturi specifice pentru a fi evidenţiate. Contabilitatea acestora se ţine prin conturile din grupa **20 „Imobilizări necorporale"**, a cărei structură se prezintă în figura 3.2.

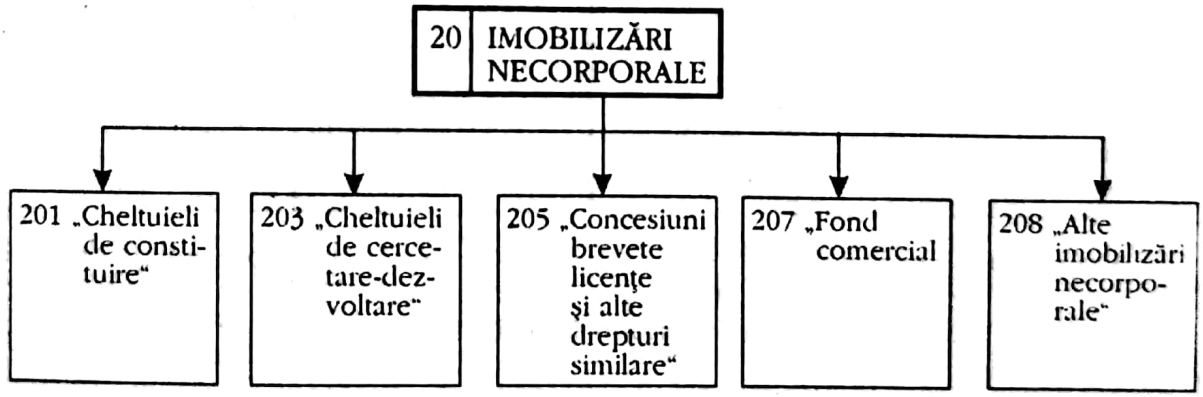


Fig. 3.2 Structura imobilizărilor necorporale

3.3.2. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire (cheltuieli de stabiliment în – franceză, de organizare – în engleză) reprezintă cheltuielile ocazionate cu înfiinţarea sau extinderea unităţii patrimoniale, cum sunt: taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţei şi de publicitate, precum şi alte cheltuieli de această natură legate de înfiinţarea şi dezvoltarea unităţii. Ele nu afectează rezultatul exerciţiului decât în cotă anuală, reprezentând amortizarea lor.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste imobilizări se amortizează în cel mult cinci ani.

Contabilitatea cheltuielilor de constituire şi extindere se ţine cu ajutorul **contului 201 „Cheltuieli de constituire"**. Din punct de vedere al conţinutului economic, este cont de *imobilizări necorporale*, cont de *activ*.

Se debitează cu cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau extinderea unităţii, prin creditul conturilor ce arată plata sau obligaţia de plată – şi anume **5121 „Conturi la bănci în lei"**, **5311 „Casa în lei"**, **401 „Furnizori"** şi **404 „Furnizori de imobilizări"**.

Se creditează cu cheltuielile de constituire amortizate integral prin debitul **contului 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"**.

Soldul debitor reflectă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Operaţiile privitoare la **contul 201 „Cheltuieli de constituire"** reflectate în contabilitatea sintetică, se rezumă astfel:

Debit **201 „Cheltuieli de constituire"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– cheltuieli de constituire datorate furnizorilor de servicii sau de imobilizări;	401, 404	– cheltuieli de constituire amortizate integral, scoase din activul patrimonial	2801
– cheltuieli de constituire achitate prin contul bancar	5121		
– cheltuieli de constituire achitate în numerar	5311		

Exemplu: Se efectuează cheltuieli cu constituirea unităţii, reprezentate de plăţi în numerar 2.100.000 lei şi obligaţii către furnizorii de servicii de 2.900.000 lei. Cheltuielile se amortizează în cinci ani după care se scot din activul patrimonial.

Rezolvare:

1. Efectuarea cheltuielilor de constituire:

201 „Cheltuieli de constituire"	=	**%**	**5.000.000 lei**
		5311 „Casa în lei"	2.100.000 lei
		401 „Furnizori"	2.900.000 lei

2. Amortizarea pentru primul an (5.000.000 lei : 5 ani = 1.000.000 lei/an) şi pentru ceilalţi patru ani:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2801** „Amortizarea cheltuielilor de constituire"	**1.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

3. După cinci ani se înregistrează scoaterea din activul patrimonial a imobilizărilor necorporale, acestea fiind amortizate integral:

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"	=	**201** „Cheltuieli de constituire"	**5.000.000 lei**

3.3.3. Contabilitatea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare

Cheltuielile de cercetare aplicată şi dezvoltare cuprind cheltuielile ocazionate de efectuarea unor lucrări sau proiecte de cercetare-dezvoltare strict individualizate, care să prezinte garanţia realizării eficienţei scontate de pe urma lor pentru necesităţile proprii ale unităţii. Acestea vizează experimentarea unor noi materiale, dispozitive, produse, procedee, sisteme sau servicii, ori îmbunătăţirea celor vechi. Pentru a constitui imobilizări necorporale, cheltuielile de cercetare – aplicată şi de cercetare-dezvoltare trebuie să îndeplinească următoarele *condiţii:*

- conducerea agentului economic să aibă intenţia concretă de producere şi comercializare a procedeului rezultat din cercetare;
- proiectele în curs să fie individualizate şi costul lor stabilit prin devize;
- fiecare proiect de cercetare să aibă şanse de reuşită tehnică şi de rentabilitate comercială.

Nu se includ în imobilizările necorporale, fiind urmărite prin conturile din **clasa 6 „Cheltuieli"**, cheltuielile de cercetare-dezvoltare care nu îndeplinesc condiţiile menţionate, cheltuielile de cercetare fundamentală, etc., întrucât ele reprezintă cheltuieli ale exerciţiului în cursul căruia se fac.

În afara cazurilor excepţionale (caz de eşec, când amortismentul este accelerat), aceste cheltuieli se amortizează în cel mult cinci ani.

Contabilitatea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare se ţine prin **contul 203 „Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare"**, cont de *imobilizări necorporale,* de *activ.*

Se debitează cu cheltuielile de cercetare şi dezvoltare achiziţionate de la terţi prin creditul **contului 404 „Furnizori de imobilizări"** – efectuate pe cont propriu (după ce în prealabil cheltuielile care le privesc se înregistrează cu conturile pe elemente din **clasa 6 „Cheltuieli"**) prin creditul **contului 721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"** şi prin creditul contului **230 „Imobilizări în curs necorporale"** – cu valoarea imobilizărilor în curs terminate şi recepţionate.

Se creditează cu valoarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare amortizate integral, scoase din inventar prin debitul **contului 2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare"**, cu brevetele, licenţele obţinute din cercetare prin debitul **contului 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"** şi cu valoarea neamortizată, trecută pe cheltuieli, a brevetelor, licenţelor vândute prin debitarea **contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"**.

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare existente.

Operaţiile privitoare la **contul 203 „Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare"** reflectate în contabilitatea sintetică, se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– lucrări şi proiecte de cercetare şi dezvoltare executate în regie proprie, aflate în curs de execuţie şi apoi recepţionate	230	– cheltuieli de cercetare şi dezvoltare amortizate integral, scoase din inventar	2803
– servicii prestate de terţi în cadrul lucrărilor de cercetare şi dezvoltare	404	– proiecte din cadrul lucrărilor de cercetare şi dezvoltare valorificate la terţi, scoase din activul patrimonial, cu valoarea neamortizată	6721
– lucrări şi proiecte de cercetare şi dezvoltare realizate cu forţe proprii, recepţionate	721		

Exemplu: Se recepţionează un procedeu tehnologic nou de fabricaţie a unor produse, obţinut prin cercetare proprie în valoare de 10.000.000 lei. amortizabil în cinci ani. După doi ani, imobilizarea necorporală se scoate din activul patrimonial în urma vânzării către un terţ, preţ de vânzare 12.000.000 lei, T.V.A. 22%.

Rezolvare:

1. Recepţia imobilizării necorporale:

203 „Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare" = **721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale" **10.000.000 lei**

2. Amortizarea imobilizării necorporale în primul an:
(10.000.000 : 5 ani = 2.000.000 lei/an)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = **2803** „Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare" **2.000.000 lei**

3. Aceeaşi înregistrare se face şi în anul al doilea.

4. După doi ani de amortizare, imobilizarea necorporală se scoate din activul patrimonial în urma vânzării:

% = **203** „Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare" **10.000.000 lei**

2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare" 4.000.000 lei

6721 „Cheltuieli privind activele cedate" 6.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

5. Vânzarea imobilizării:

461 „Debitori diverşi"	=	%	**14.640.000 lei**
		7721 „Venituri din cedarea activelor"	12.000.000 lei
		4427 „T.V.A. colectată"	2.640.000 lei

3.3.4. Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare

În categoria acestor imobilizări necorporale se cuprind:

a) Concesiunea. Pot face obiectul concesiunii activităţile economice, serviciile publice, unităţile de producţie ale unor regii autonome şi terenurile proprietate de stat.

Concesiunea se realizează pe bază de contract de concesiune, în care o parte (concedentul) transmite altei părţi (concesionarul) spre administrare rentabilă pe un termen determinat, în schimbul unei sume datorată şi achitată periodic denumită **redevenţă**, o activitate economică, un serviciu public, o subunitate productivă sau un teren proprietate de stat.

Ea se acordă pe bază de licitaţie publică şi cu condiţia ca prin concesionare să se asigure statului un venit fix anual, cel puţin egal cu media profiturilor nete realizate prin exploatarea în ultimii cinci ani a obiectului concesiunii ori a unor obiecte similare.

b) Superficia este dreptul de proprietate al unei persoane asupra construcţiei pe care a clădit-o pe terenul alteia, împreună cu dreptul ei real de folosinţă asupra terenului pe care s-a ridicat construcţia. Un asemenea drept dobândit de către un agent economic se consideră imobilizare necorporală şi se supune amortizării.

c) Uzufructul este dreptul de folosire de către un agent economic al unui lucru (bun sau valoare) care aparţine altei persoane şi de a beneficia de foloasele bunului respectiv. La încetarea acestui drept se restituie bunul sau valoarea în cauză proprietarului. Agentul economic supune amortizării uzufructul dobândit.

Imobilizările necorporale de natura concesiunii, superficiei şi uzufructului se amortizează pe durata contractului.

d) Închirierea. Bunurile din proprietatea statului sau proprietatea privată pot face obiectul unui contract de închiriere încheiat între proprietarul bunului şi persoane fizice sau juridice care le preiau în folosinţă pe un timp determinat. Printre clauzele contractului de închiriere se înscriu preţul chiriei şi condiţiile de plată ale acesteia.

e) Locaţia de gestiune. Regiile autonome sau societăţile comerciale pot încheia cu persoane fizice ori juridice contracte de locaţie a gestiunii având ca obiect gestiunea secţiilor, uzinelor, fabricilor şi a altor subunităţi economice din structura lor. Părţile participante la contractul de locaţie de gestiune sunt: *locatorul*, cel care a dat spre gestionare obiectivul economic şi *locatarul*, cel care a primit obiectivul economic în locaţie de gestiune.

Locatarul va plăti locatorului pe perioada locaţiei de gestiune o redevenţă şi o chirie stabilită de comun acord.

Scanned with OKEN Scanner

f) Brevetele sunt documente oficiale prin care se certifică calitatea de inventator şi prin a căror aplicare practică se realizează obiecte economice cu efecte financiare deosebite. Ele pot fi aduse în unitate ca aport la capitalul social, prin achiziţie sau prin alte căi.

g) Licenţele sunt titluri prin care posesorul unei invenţii acordă altei persoane fizice sau juridice, inclusiv statului, dreptul de a exploata în interes economic invenţia sa. Se dobândesc, în general, prin achiziţie.

h) Know-how-urile reprezintă cunoştinţe tehnice şi procedee tehnologice ce nu fac obiectul unui brevet, dar care aparţin celor care le-au creat şi pot face obiectul comercializării. Pot fi dobândite de o unitate prin aport în natură la capitalul social sau prin achiziţie.

i) Mărcile de fabrică sunt certificate de origine ale unor firme constituite din cuvinte, litere, cifre, reprezentări grafice, prin care se individualizează produsele sau serviciile sale. Se pot valorifica şi ca aport în natură la capitalul social al altor unităţi sau prin vânzare.

j) Mărcile de comerţ confirmă că un anumit bun este comercializat de o anumită firmă care garantează calitatea lui cumpărătorului. Se transmit altor unităţi, de regulă, prin vânzare.

Activele imobilizate de natura celor menţionate se amortizează, pe durata prevăzută pentru utilizarea lor, de către unitatea patrimonială care le deţine.

Valorificarea patrimoniului prin concesiune, locaţie de gestiune şi închiriere

Patrimoniul regiilor autonome şi al societăţilor comerciale poate fi valorificat şi prin modalităţi specifice. Acestea constau în principal în administrarea intermediată, deci *administrarea indirectă*, a unor elemente, părţi din patrimoniu, terenuri sau a unor activităţi economice şi au următoarele *caracteristici:*

- menţinerea în proprietate a elementelor patrimoniale ce fac obiectul tranzacţiei şi cedarea condiţionată a dreptului de folosinţă;
- trecerea temporară şi limitată a administrării unor elemente patrimoniale, terenuri şi activităţi în sarcina altor persoane fizice sau juridice;
- asigurarea valorificării cu rezultate superioare sau cel puţin egale a potenţialului patrimonial.

Între aceste modalităţi, cele mai principale sunt: concesionarea, locaţia de gestiune, închirierea.*

Oportunitatea adoptării acestor modalităţi de administrare este judecată pe baza examinării de către factorii de decizie (Guvern, Fondul Proprietăţii de Stat, Consiliul de Administraţie a Regiilor Autonome, a companiilor sau societăţilor naţionale, Adunarea generală la societăţile comerciale) a mai multor variante ce rezultă din studiul tehnico-economic (S.T.E.).

---

* Legea 15/1990 privind reorganizarea unităţilor economice de stat ca regii autonome şi societăţi comerciale; H.G. nr. 1228/1990 de aprobare a metodologiei concesiunii, închirierii şi locaţiei de gestiune; H.G. 140/1991 modificată prin H.G. 279/1992 privind metodologia atribuirii în locaţie de gestiune sau închiriere a unor subunităţi prin licitaţie directă.

Scanned with OKEN Scanner

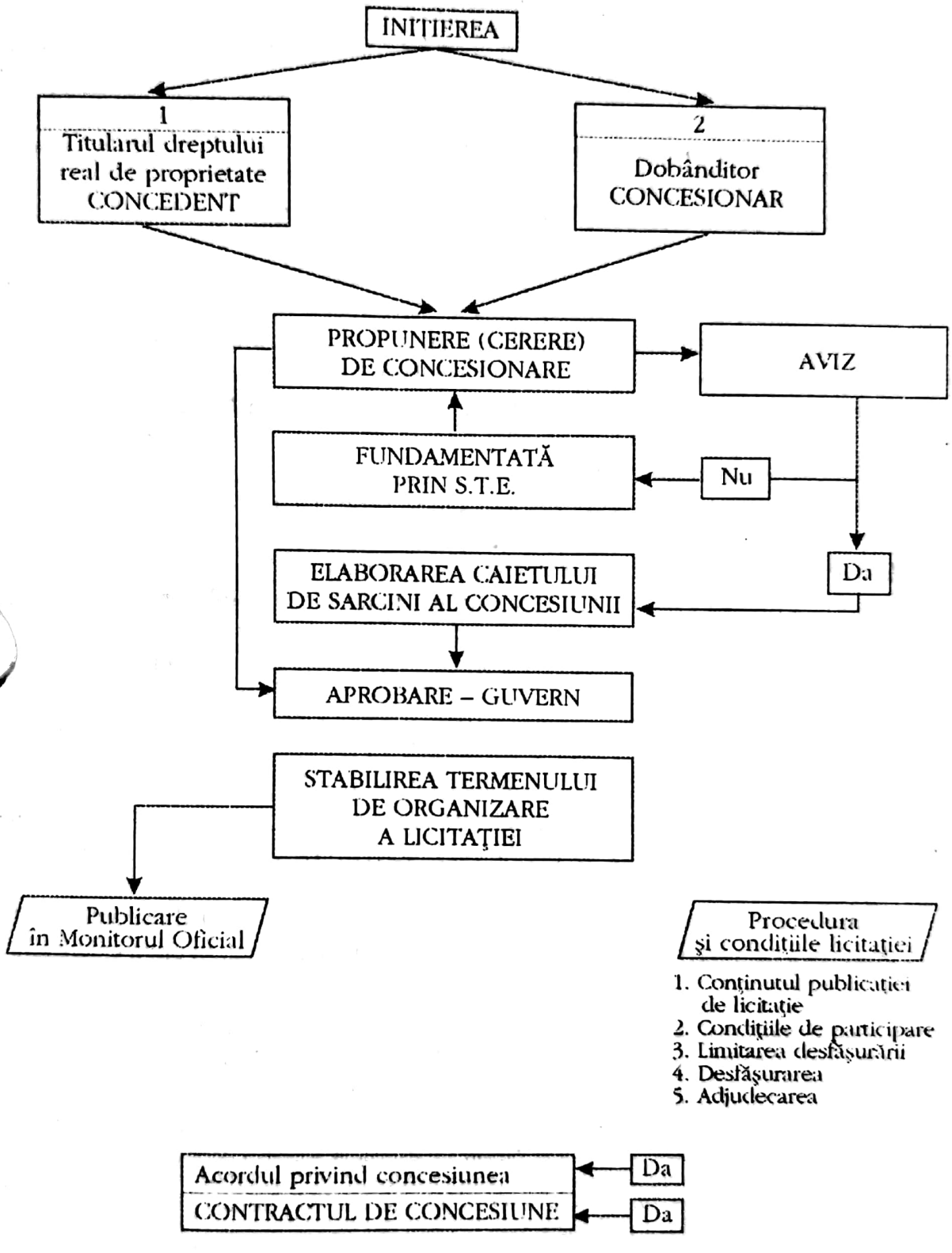


Fig. 3.3. Schema bloc a concesionării

Scanned with OKEN Scanner

■ ***Concesiunea*** este convenţia care constă în cedarea condiţionată, pe timp limitat, în schimbul unei redevenţe, a dreptului de exploatare a unor activităţi economice, servicii publice, unităţi de producţie sau terenuri aparţinând statului.*

Principalele caracteristici ale concesiunii sunt:

- realizarea, supravegherea şi controlul guvernului pentru întreprinderile cu capital de stat;
- acordul regiei autonome, cu excepţia unităţilor pentru care în ultimii 2 ani premergători s-a recurs la subvenţii;
- libera participare la licitarea concesiunii a oricărei persoane fizice sau juridice, române sau străine;
- asigurarea unui venit fix anual egal cu media profiturilor nete obţinute din exploatare pe ultimii 5 ani, sau la obiective similare;
- venitul nu poate fi mai mic decât rata dobânzii Băncii Naţionale aplicată la valoarea estimată a concesiunii;
- limitarea duratei maxime a concesiunii;
- controlul activităţii concesionarului de către reprezentanţi ai Ministerului Finanţelor şi ministerului de resort;
- libera decizie la societăţile comerciale cu capital privat.

În contractul de concesiune, partea care transmite spre administrare obiectul sau activitatea se numeşte *concedent*, iar partea care preia *concesionar*.

Decontarea între părţi a obiectului contractului de concesiune se face sub formă de *redevenţă*.**

În schema bloc (fig. 3.3) se prezintă principalele etape ale procesului de concesionare.

Iniţiativa concesionării revine titularului cu drept real de proprietate (concedent), care, de regulă, întocmeşte şi studiul tehnico-economic (S.T.E.) de fundamentare a concesionării. S.T.E., împreună cu propunerea (cererea) de concesionare se transmit organului în drept în vederea avizării.

După avizare, iniţiatorul concesiunii elaborează caietul de sarcini al concesiunii,*** care se aprobă de guvern, putându-se trece la organizarea licitaţiei. În urma examinării

---

* Concesiune, convenţie prin care statul acordă unei persoane fizice sau juridice, din ţară sau străinătate, condiţionat şi pe un termen determinat, dreptul de a exploata anumite bunuri ale statului şi unele servicii publice, cum ar fi: exploatarea de bogăţii naturale, întreprinderi comerciale, drumuri etc. (*Dicţionar de economie politică*, Bucureşti, 1974, p. 149).

Concesiunea reprezintă o convenţie prin care o persoană fizică sau juridică dobândeşte dreptul de a exploata anumite servicii publice sau anumite bunuri ale statului în schimbul unor beneficii care revin acestuia (*Dicţionarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei, 1975, p. 181)

** Redevenţa reprezintă suma datorată periodic de către concesionar concedentului, în baza contractului de concesiune şi a devizului anexă la contract.

*** Caietul de sarcini al concesiunii cuprinde obiectul concesiunii, durata (maximum 20 de ani), programul minim de lucrări ce urmează a fi executate de concesionar, elemente de preţ, încetarea concesiunii (expirarea duratei, răscumpărare, retragere etc.), sarcini ce grevează patrimoniul etc.

Scanned with OKEN Scanner

condiţiilor de susţinere a licitaţiei se emite acordul concesiunii pe baza căruia se întocmeşte contractul de concesiune.

Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni comportă înregistrări atât la concedent cât şi la concesionar.

La concedent, deoarece se menţin în proprietate bunurile patrimoniale, nu se evidenţiază ieşirea lor din patrimoniu (mijloace fixe), respectiv transformarea imobilizărilor corporale în imobilizări necorporale de tipul concesiunii. Deci, nu se utilizează **contul 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"**. Tot la concedent se va evidenţia încasarea redevenţei şi amortizarea aferentă imobilizărilor concesionate. Evidenţa bunurilor concesionate se va oglindi în contabilitatea analitică.

La concesionar, ca urmare a cedării condiţionate a dreptului de folosinţă de către concedent, trebuie să se înregistreze intrarea în gestiune a elementelor patrimoniale potrivit contractului de concesiune şi, totodată, obligaţia acestuia faţă de concedent de a păstra, utiliza raţional, restitui bunurile concedentului.

Contabilitatea concesiunilor luate se ţine cu ajutorul **contului 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"**. După conţinut, este cont de *imobilizări necorporale*, deci de *activ*.

Se debitează cu valoarea bunurilor (mijloace fixe, terenuri) concesionate prin creditul **contului 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**, ca urmare a creşterii obligaţiei faţă de concedent de a păstra, exploata raţional şi a restitui la expirarea duratei de concesionare bunurile respective.

Se creditează la expirarea duratei de concesionare sau la altă dată când se înapoiază concedentului bunul respectiv, stingându-se datoria faţă de acesta prin debitul **contului 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**.

Soldul debitor va oglindi valoarea concesiunilor în exploatarea concesionarului.

Contabilitatea principalelor operaţii de concesionare a unor mijloace fixe, în contabilitatea concedentului şi concesionarului este prezentată în **tabelul 3.3**.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea concesionării imobilizărilor

Tabelul 3.3

CONCEDENT	CONCESIONAR
1. Concesionarea nu presupune creditarea contului 212 „Mijloace fixe", ele rămânând în proprietatea concedentului, evidenţa ieşirii se va ţine prin contabilitatea analitică D Mijloace fixe C 10.000.000	**1.** Intrarea în gestiune a imobilizărilor concesionate şi creerea obligaţiei faţă de concedent, la valoarea din contract. **205** „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare = **167** „Alte împrumuturi şi
	2 a. Lunar se înregistrează redevenţa datorată prin includerea ei pe cheltuieli (conform facturii)
2 b. Înregistrarea redevenţei cuvenite 400.000 **461** „Debitori diverşi = **706** „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	**612** „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile = **401** „Furnizori" (**462** „Creditori diverşi") 400.000
3 b. Încasarea redevenţei % = **461** „Debitori diverşi" 400.000 **5121** „Conturi curente la bănci" în lei **5311** „Casa" în lei	**3 a.** Plata redevenţei **401** „Furnizori" = **5121** „Conturi curente la bănci" în lei 400.000
4 Înregistrarea amortizării aferente 300.000 **6811** „Cheltuieli de exploatarea privind amortizarea imobilizărilor" = **281** „Amortizări privind mobilizările corporale"	
	5. Restituirea bunului concesionat 10.000.000 **167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate = **205** „Concesiuni, brevete alte drepturi şi valori asimilate

Scanned with OKEN Scanner

REDEVENŢA cuvenită s-a înregistrat în **contul 401 „Furnizori"**, întrucât aceasta este o cheltuială curentă, întocmindu-se factură fiscală.

De asemenea, locaţiile de gestiune nu s-au înregistrat în **contul** din afara bilanţului, **8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"** întrucât reprezintă pe de o parte o cheltuială cu redevenţe, iar pe de altă parte o obligaţie de plată.

Întrucât bunurile imobilizate în concesiuni nu sunt în proprietatea concesionarului, pentru a nu se mări activul şi pasivul bilanţului cu bunuri ce nu-i aparţin, este necesar ca la analiza bilanţului să fie excluse **conturile 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"** şi **contul 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**.

■ ***Locaţia de gestiune*** este o trecere în administrarea integrală din partea locatorului a unor subunităţi în beneficiul locatarului. Cel ce a preluat o locaţie de gestiune are autonomie absolută în conducerea subunităţilor.

Prin contractul de locaţie a gestiunii, regia autonomă sau societatea comerciala acordă, prin licitaţie directă, uneia sau mai multor persoane fizice sau juridice, române ori străine, gestionarea pe un anumit termen a unor secţii, uzine, fabrici, subunităţi din domeniul turismului, alimentaţiei publice, comerţului etc. în schimbul unui preţ. Drepturile şi obligaţiile părţilor se stabilesc prin contractul de locaţie a gestiune.

În esenţă, locaţia este un contract în care una din părţi (**locator**) se obligă să procure şi să asigure celeilalte părţi (**locatar**) folosinţa unei activităţi (gestiuni) pe un timp determinat, în schimbul unui preţ.

Contabilitatea locaţiei de gestiune este asemănătoare cu cea a concesiunii. Locaţia de gestiune este deosebită de închiriere în care sunt preluate numai mijloace fixe, obiecte, în timp ce la locaţia de gestiune este preluată întreaga gestiune.*

Imobilizări necorporale în brevete şi alte drepturi şi valori similare

În categoria imobilizărilor necorporale se mai includ şi alte elemente, ca brevete, licenţe, know-how-urile şi alte elemente, ca mărcile de fabrică şi de comerţ şi alte drepturi de proprietate industrială şi intelectuală similare, aduse ca aport, achiziţionale sau provenite pe alte căi**, inclusiv imobilizările de natura superficiei şi a uzufructului.

---

* O variantă a locaţiei este **locaţia pe veci**, în care drepturile de folosinţă sunt transmisibile prin moştenire. În acest caz, dreptul de folosinţă este aproape sinonim cu dreptul de proprietate, dar se deosebeşte de aceasta prin aceea că locaţia pe veci presupune obligaţia preţului (vectigalul) prin care se recunoaşte existenţa proprietarului, precum şi prin aceea că locatarul nu are dreptul să deterioreze sau să distrugă bunurile respective şi nici să le înstrăineze fără aprobarea proprietarului.

Închirierea se va trata la contabilitatea mijloacelor fixe.

** *Brevet de invenţie*, document pe care organul de stat competent îl eliberează inventatorului, prin care i se recunoaşte dreptul de a exploata exclusiv invenţia un anumit timp. Se poate transmite altei persoane prin contract de cesiune.

Licenţa, în domeniul folosirii rezultatelor cercetării în producţie reprezintă contractul prin care posesorul unui brevet de invenţie, mărci de fabrică sau de comerţ acordă dreptul unei persoane fizice, juridice, sau statului, contra unei sume de bani, de a folosi şi valorifica parţial ori integral brevetul. În domeniul comerţului, licenţa constituie autorizaţia eliberată de organe de stat competente unei persoane fizice sau juridice pentru import sau export de anumite mărfuri.

Scanned with OKEN Scanner

Evidenţa existenţei şi a mişcării lor se ţine tot cu ajutorul **contului 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare".**

În acest caz contul *se debitează* cu costul de achiziţie al brevetelor, licenţelor mărcilor de fabrică şi de comerţ şi altor valori similare, achiziţionate prin creditul **contului 404 „Furnizori din imobilizări";** cu valoarea de aport a celor aduse de către asociaţi sau acţionari prin creditul **contului 456 „Decontari cu asociaţii privind capitalul"** sau **108 „Contul întreprinzătorului";** cu costul de producţie a celor provenite din producţie proprie prin creditul **contului 721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"** şi cu cele primite cu titlu gratuit prin creditul **contului 131 „Subvenţii pentru investiţii".**

Se creditează cu brevetele, licenţele şi alte drepturi şi valori similare, vândute sau scoase din funcţie, amortizate integral, prin debitul **contului 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare";** cu valoarea de intrare a imobilizărilor scoase din gestiune neamortizate integral, prin **conturile 2805 „Amortizarea concesiunilor brevetelor şi altor drepturi similare"** cu valoarea amortizării şi a **contului 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"** cu valoarea neamortizată; cu valoarea de intrare a celor cesionate (neamortizate integral) prin debitul **contului 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare"** cu valoarea amortizării şi a **contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** pentru partea neamortizată; cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor şi altor drepturi similare restituite acţionarilor (debit cont 456) sau întreprinzătorului (debit cont 108).

Soldul debitor indică imobilizările necorporale existente în patrimoniu.

Activele imobilizate, de această natură, se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către unitatea patrimonială ce le deţine.

Operaţiile privitoare la **contul 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Brevete, licenţe şi alte valori similare aduse ca aport la capitalul întreprinzătorului individual	108	– Concesiuni, brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare retrase de întreprinzătorul individual	108
– Brevete, licenţe şi alte valori similare primite cu titlu gratuit	131	– Concesiuni, brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare, concesionate anterior, restituite	167

Scanned with OKEN Scanner

– continuare –

Debit **205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Brevete, licenţe şi alte valori similare provenite prin preluări de concesiuni	167	– Concesiuni, brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare amortizate integral, scoase din activul patrimonial	2805
– Brevete, licenţe şi alte valori similare receptionate si considerate anterior în curs de execuţie	230	– Concesiuni, brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare restituite asociaţilor	456
– Brevete, licenţe şi alte valori similare cumpărate de la furnizorii de imobilizări	404	– Concesiuni, brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare scoase din activul patrimonial, inclusiv prin vânzare, neamortizate integral.	6721
– Brevete, licenţe şi alte valori similare aduse ca aport în natură la capitalul societăţilor comerciale	456		
– Brevete, licenţe şi alte valori similare realizate pe cont propriu de unitate	721		

EXEMPLE

Exemplul 1: O unitate economică primeşte prin concesionare un mijloc fix în valoare de 20.000.000 lei pe o durată determinată, pentru care se va plăti o redevenţă anuală de 1.000.000 lei.

Rezolvare:

❒ **În contabilitatea concedentului** (cel care transmite mijlocul fix prin concesiune):

● Mijlocul fix concesionat rămâne în proprietatea lui (la **contul 212 „Mijloace fixe"**), iar în contabilitatea analitică se face menţiunea locului unde se află.

1) Redevenţa anuală cuvenită şi încasată:

461 „Debitori diverşi"	=	**706** „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	**1.000.000 lei**
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**461** „Debitori diverşi"	**1.000.000 lei**

2) Amortizarea aferentă mijlocului fix concesionat:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi a altor drepturi şi valori similare"	**700.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

La revenirea mijlocului fix concesionat se schimbă doar menţiunea locului unde acesta se va afla în contabilitatea analitică.

❒ **În contabilitatea concesionarului** (cel care a preluat concesiunea)

1) Valoarea din contract a imobilizării concesionate:

205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare“	=	**167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“	**20.000.000 lei**

2) Redevenţa datorată şi achitată:

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile“	=	**462** „Creditori diverşi“	**1.000.000 lei**
462 „Creditori diverşi“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**1.000.000 lei**

3) Restituirea bunului concesionat:

167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“	=	**205** „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare“	**20.000.000 lei**

Exemplul 2. Se realizează, cu forţele proprii ale unităţii economice, un procedeu tehnologic de prelucrare a metalului care se brevetează; costul lui este de 4.000.000 lei, amortizabil în doi ani. După un an se vinde unei terţe persoane juridice cu o valoare de 2.500.000 lei (fără TVA).

1) Recepţia procedeului tehnologic brevetat:

205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare“	=	**721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale“	**4.000.000 lei**

2) Amortizarea brevetului în primul an (4.000.000 : 2 ani = 2.000.000 lei/anual):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	**2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare“	**2.000.000 lei**

3) Vânzarea brevetului către o altă societate comercială:

461 „Debitori diverşi“	=	**7721** „Venituri din cedarea activelor“	**2.500.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

4) Scoaterea din activul patrimonial a brevetului cedat:

%	=	**205** „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare“	**4.000.000 lei**
2805 „Amortizarea concesiunilor brevetelor şi altor drepturi şi valori similare“			2.000.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			2.000.000 lei

Exemplul 3: Se cumpără o licenţă de fabricaţie, în sumă de 4.000.000 lei, care se amortizează în doi ani, după care se scoate din activul patrimonial.

1) Cumpărarea licenţei de fabricaţie şi plata ei:

205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare“	=	**404** „Furnizori de imobilizări“	**4.000.000 lei**
404 „Furnizori de imobilizări“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**4.000.000 lei**

2) Amortizarea imobilizării în primul an (4.000.000 lei : 2 ani = 2.000.000 lei/an) ca şi în cel de-al doilea an:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	**2805** „Amortizarea concesiunilor brevetelor şi altor drepturi şi valori similare“	**2.000.000 lei**

● Scoaterea din activul patrimonial a imobilizării necorporale, după amortizarea ei completă:

2805 „Amortizarea concesiunilor brevetelor şi altor drepturi şi valori similare“	=	**205** „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare“	**4.000.000 lei**

3.3.5. Contabilitatea fondului comercial

Fondul comercial (goodwiil în anglo-saxonă) reprezintă partea din fondul de comerţ care nu este cuprins în celelalte elemente ale patrimoniului, dar care concură la menţinerea sau dezvoltarea potenţialului activităţii unităţii, cum sunt: clientela, vadul, debuşeele, reputaţia şi alte elemente necorporale. El nu poate fi detaşat de activul unităţii (imobilizări, stocuri etc.) şi evaluat izolat.

Mărimea fondului comercial se determină ca diferenţă între valoarea de aport sau costul de achiziţie, după caz, dintre fondul de comerţ şi valoarea elementelor de activ identificate. Fondul de comerţ, adus ca aport la capital sau achiziţionat, poate cuprinde mărfuri, mobilier comercial şi alte elemente corporale şi necorporale, ce sunt cedate la o valoare care ţine seama de vad, clientelă.

Scanned with OKEN Scanner

Fondul comercial, ca o componentă a fondului de comerţ, este alcătuit din:

- ❒ elemente legate de clientelă: fidelitatea, numărul şi calitatea clienţilor (pieţe importante interne şi externe);
- ❒ elemente privind furnizorii unităţii, calitatea serviciilor, alegerea lor, livrări regulate şi de calitate etc.;
- ❒ elemente privind personalul unităţii: pregătire, fluctuaţie mică, prestaţii de calitate etc.;
- ❒ elemente legate de patrimoniul unităţii: gradul de tehnicitate, calitatea construcţiilor, calitatea mărcilor de fabrică sau de comerţ, dotarea informatică etc.;
- ❒ elemente privind producţia şi concurenţa: calitatea produselor furnizate, renumele acestora, preţuri concurenţiale practicate, numărul, poziţia şi calitatea concurenţilor pe piaţă etc.

Fondul comercial nu se amortizează decât în cazuri excepţionale (demolare etc.).

Contabilitatea fondului comercial se ţine cu ajutorul **contului 207 „Fond comercial"**, cont de *imobilizări necorporale, de activ.*

Se debitează cu valoarea fondului comercial achiziţionat prin creditul **contului 404 „Furnizori de imobilizări"**; cu valoarea fondului comercial adus ca aport la capitalul societăţii prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.

Fondul comercial, creat în unitate, nu se contabilizează, el rezultând din activitatea unităţii, fără a fi necesare cheltuieli distincte.

Se creditează cu valoarea fondului comercial cedat, nesupus amortizării sau amortizat parţial, prin trecerea pe cheltuieli a acestuia, prin debitul **contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"**, menţionând valoarea fondului comercial amortizat prin debitul **contului „2807 „Amortizarea fondului comercial"**.

Soldul debitor reprezintă valoarea fondului comercial existent.

Operaţiile privitoare la **contul 207 „Fond comercial"**, în contabilitatea sintetică, se rezumă astfel:

Debit **207 „Fond comercial"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– valoarea fondului comercial	404	– valoarea fondului comercial amortizat integral, scos din activul unităţii ca urmare a vânzării imobilizării corporale sau a demolării ei	2807
– valoarea fondului comercial adus ca aport la capitalul social	456	– valoarea fondului comercial cedat, nesupus amortizării sau amortizat parţial	6721
– cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare, realizate cu forţe proprii, recepţionate	721	– valoarea fondului comercial scos din patrimoniu, nesupus amortizării sau amortizat parţial, prin demolarea imobilizării corporale	6721

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE

Exemplul 1: Se aduce, ca aport în natură la capitalul social, o clădire cu o valoare de 25.000.000 lei. Datorită amplasării clădirii, pe o stradă cu un bun vad comercial, aportul la capital este estimat la 30.000.000 lei. Ulterior, clădirea se vinde cu o valoarea totală de 31.000.000 lei, după ce ea (ca imobilizare corporală) se amortizează cu suma de 4.000.000 lei.

Rezolvare:

1) Aportul în natură la capitalul social adus de asociaţi:

%	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**30.000.000 lei**
2121 „Clădiri"			25.000.000 lei
207 „Fond comercial"			5.000.000 lei

2) Amortizarea clădirii, ca imobilizare corporală:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2811** „Amortizarea clădirilor"	**4.000.000 lei**

3) Vânzarea clădirii, împreună cu fondul comercial aferent:*

461 „Debitori diverşi"	=	**7721** „Venituri din cedarea activelor"	**31.000.000 lei**

4) Scoaterea din patrimoniu a clădirii vândute:

%	=	**2121** „Clădiri"	**25.000.000 lei**
2811 „Amortizarea clădirilor"			4.000.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"			21.000.000 lei

5) Scoaterea din patrimoniu a fondului comercial vândut, odată cu clădirea:

6721 „Cheltuieli privind activele cedate"	=	**207** „Fond comercial"	**5.000.000 lei**

Exemplul 2: 1. Se achiziţionează un magazin situat pe o arteră ce constituie un important vad comercial; valoarea de piaţă a clădirii este de 200.000.000 lei, iar a mărfurilor de 50.000.000 lei. Dată fiind poziţia, vadul comercial şi clientela tranzacţia se negociază la preţul de 300.000.000 lei.

Diferenţa între preţul negociat de 300.000.000 lei şi valoarea activelor imobilizate (clădire şi mărfuri) de 250.000.000 lei reprezintă valoarea fondului comercial:

* Nu s-a luat în considerare TVA.

Scanned with OKEN Scanner

a) înregistrarea clădirii:

2121 „Clădiri"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**200.000.000 lei**

b) înregistrarea mărfurilor:

371 „Mărfuri"	=	**401** „Furnizori"	**50.000.000 lei**

c) înregistrarea fondului comercial:

207 „Fond comercial"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**50.000.000 lei**

2. Se vinde magazinul cu fondul comercial aferent. În asemenea caz se înregistrează operaţiile privind fondul comercial de 50.000.000 lei.

În vederea delimitării creanţelor aferente activităţii principale, de exploatare a unităţii, de celelalte creanţe şi a calculării cifrei de afaceri într-un singur cont, toate creanţele din operaţii conexe nu trebuie să afecteze **contul 411 „Clienţi"** în care se vor înregistra numai creanţele privind activitatea de exploatare. Ca urmare, creanţele faţă de terţi pentru vânzări de active imobilizate şi alte creanţe conexe se vor evidenţia prin **contul 461 „Debitori diverşi"**.

Întrucât valorificarea imobilizărilor prin vânzare constituie o operaţie care nu se repetă, frecvent şi regulat, nefiind o operaţie normală, ele fiind procurate în vederea realizării produselor, bunurilor sau serviciilor ce formează obiectul de activitate al unităţii, toate cheltuielile (valoarea neamortizată a imobilizărilor vândute) şi veniturile aferente vânzării de imobilizări reprezintă cheltuielile excepţionale legate de valorificarea capitalului:

– înregistrarea facturii:

461 „Debitori diverşi"	=	**7721** „Venituri din cedarea activelor"	**50.000.000 lei**

– scoaterea din gestiune a imobilizării în fond comercial şi trecerea ei pe cheltuieli:

6721 „Cheltuieli privind activele cedate"	=	**207** „Fond comercial"	**50.000.000 lei**

3) Se aduce ca aport un magazin, situat pe o arteră principală în valoare de 200.000.000 lei. Datorită poziţiei vadului comercial, aportul la capital este estimat la 230.000.000 lei.

%	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	**230.000.000 lei**
2121 „Clădiri"			200.000.000 lei
207 „Fond comercial"			30.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

3.3.6. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

La alte imobilizări necorporale se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziţionate de la terţi, pentru necesităţile de utilizare proprii, evaluate la costul de producţie, respectiv la costul de achiziţie şi alte imobilizări necorporale.

Valoarea programelor informatice se amortizează în funcţie de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăşi o perioadă de trei ani.

Cheltuielile cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în valoare

Pentru punerea în exploatare a unor rezerve de substanţe utile se fac o serie de cheltuieli, de regulă de mare amploare, care sunt asimilate imobilizărilor. În cazul în care asemenea cheltuieli se concretizează în imobilizări corporale, de regulă de natura construcţiilor speciale miniere, ele formează obiect de înregistrare în contabilitate ca mijloace fixe.

Dacă asemenea cheltuieli nu se concretizează în mijloace fixe, dar zăcămintele descoperite sunt puse în exploatare, potrivit Legii amortizării nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, ele se vor considera ca alte imobilizări necorporale, urmând a se amortiza într-o perioadă de cel mult 5 ani.

Contabilitatea altor imobilizări necorporale se ţine cu ajutorul **contului 208 „Alte imobilizări necorporale"**. Este cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea altor imobilizări necorporale achiziţionate, prin creditul **contului 404 „Furnizori din imobilizări"**; realizate pe cont propriu, prin creditul **contului 721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"**; aduse ca aport la capitalul social, prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**, precum şi cu cele provenite din imobilizări necorporale în curs, recepţionate, prin creditul **contului 230 „Imobilizări în curs necorporale"**.

Contul *se creditează* cu valoarea altor imobilizări necorporale scoase din funcţiune sau vândute, complet amortizate, prin debitul **contului 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"**; cu valoarea altor imobilizări necorporale scoase din funcţiune sau vândute, incomplet amortizate, prin debitul **conturilor 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"** – cu valoarea amortizării şi **6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** – cu valoarea neamortizată a celor vândute, respectiv **6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"** pentru valoarea neamortizată a imobilizărilor scoase din funcţiune, înainte de termen; cu valoarea altor imobilizări necorporale retrase de către asociaţi sau întreprinzător, în corespondenţă cu debitul **conturilor 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** şi, respectiv, **108 „Contul întreprinzătorului"**.

Soldul debitor reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Operaţiile privitoare la **contul 208 „Alte imobilizări necorporale"**, reflectate în contabilitatea sintetică, se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **208 „Alte imobilizări necorporale"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– valoarea altor imobilizări necorporale aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	– valoarea altor imobilizări necorporale retrase de întreprinzătorul individual	108
– valoarea altor imobilizări necorporale provenite din producţia în curs de execuţie	230	– valoarea altor imobilizări necorporale amortizate complet, cedate sau scoase din activ	2808
– valoarea altor imobilizări necorporale achiziţionate de la furnizori	404	– valoarea altor imobilizări necorporale amortizate parţial (valoarea neamortizată)	6721
– valoarea altor imobilizări necorporale aduse ca aport în natură la capitalul social	456	– valoarea altor imobilizări necorporale retrase de către asociaţi	456
– valoarea altor imobilizări necorporale realizate cu forţe proprii în unitate	721		
– cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare, executate în regie proprie, aflate în curs de execuţie şi apoi recepţionate	230	– cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare, executate în regie proprie, aflate în curs de execuţie şi apoi recepţionate	280
– cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare, reprezentate de servicii prestate de terţi	404	– cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare, scoase din activul patrimonial, cu valoarea neamortizată	6721
– cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare, realizate cu forţe proprii, recepţionate	721		

Exemplu: Se achiziţionează un program informatic, în valoare de 980.000 lei, care se amortizează în doi ani. După primul an se scoate din activul patri-monial prin vânzare.

1) Achiziţionarea programului informatic:*

208 „Alte imobilizări necorporale" = **404** „Furnizori de imobilizări" **980.000 lei**

* Nu s-a luat în considerare TVA.

Scanned with OKEN Scanner

2) Amortizarea imobilizării necorporale în primul an (980.000 : 2 ani = 490.000 lei/an):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = **2808** „Amortizarea altor imobilizări necorporale" **490.000 lei**

3) Scoaterea din activul patrimonial după primul an de folosire:

% = **208** „Alte imobilizări necorporale" **980.000 lei**
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale" 490.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate" 490.000 lei

3.4. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Imobilizările corporale (materiale) reprezintă bunuri care au o structură materială asupra cărora agenţii economici exercită un drept real, fiind elemente de patrimoniu ce definesc capacitatea tehnică de producţie şi comercializare, şi care creează venituri în concordanţă cu obiectul de activitate al acestora. Capitalul imobilizat supus amortizării este reflectat în patrimoniul agenţilor economici prin bunurile şi valorile destinate să servească activitatea pe o perioadă mai mare de un an şi care se consumă treptat. În categoria acestora sunt cuprinse terenurile şi mijloacele fixe. Contabilitatea lor se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 21 „Imobilizări corporale"**, structurată astfel:

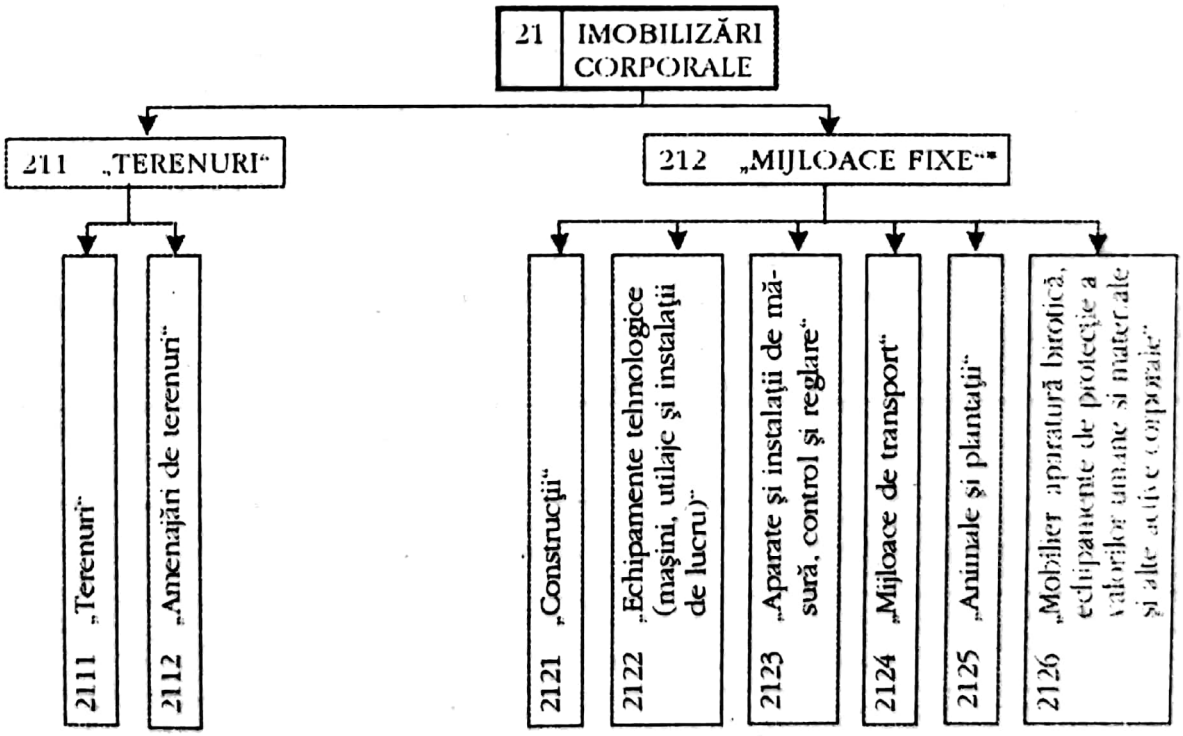


Fig. 3.4 Conturile de imobilizări corporale

* Începând cu data de 1 ianuarie 1999 contul sintetic 212 „Mijloace fixe" se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II în conformitate cu structura fixată prin Ordinul M.F. nr. 314/aprilie 1999.

Scanned with OKEN Scanner

Sunt considerate active corporale, dar nu se supun amortizării: mijloacele fixe aparţinând proprietăţii publice, lacurile, bălţile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiţii, precum şi terenurile, inclusiv cele împădurite.

3.4.1. Contabilitatea terenurilor

Terenurile sunt acea parte a imobilizărilor corporale care este legată de sol şi care prin natura lor, sunt în totalitate imobile.

În contabilitate, ele sunt structurate pe: terenuri (propriu-zise) şi amenajări de terenuri.

3.4.1.1. Contabilitatea terenurilor propriu-zise

Terenurile sunt întinderi de pământ bine delimitate care pot avea diverse destinaţii.

Pot fi grupate în: terenuri agricole sau silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi alte terenuri.

Evaluarea terenurilor în contabilitate se face:

- la valoarea stabilită potrivit legii în funcţie de clasele de calitate, suprafaţă, amplasare şi/sau alte criterii legale;
- la costul de achiziţie;
- la valoarea de aport stabilită prin expertize tehnice.

Fiindcă nu suferă, de regulă, deprecieri ireversibile, terenurile nu se amortizează.

Terenurile pot intra în unitatea economică prin achiziţie, aport la capitalul individual sau social şi prin donaţii. Pot ieşi din unitate prin vânzare şi retrageri de capital individual sau social.

Contabilitatea sintetică a terenurilor se realizează cu ajutorul **contului 2111 „Terenuri“**, care:

- după conţinutul economic este un cont de **imobilizări corporale**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu terenurile intrate în patrimoniul agenţilor economici;
- **se creditează** cu terenurile ieşite din patrimoniul agenţilor economici;
- **soldul debitor** reprezintă contravaloarea terenurilor deţinute de agenţii economici;
- se dezvoltă pe **analitice**, deschise pe grupe de terenuri.

Operaţiile privitoare la **contul 2111 „Terenuri“**, reflectate în contabilitatea sintetică, se prezintă schematic astfel:

Debit **2111 „Terenuri“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– valoarea terenurilor aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	– valoarea terenurilor retrase de întreprinzătorul individual	108
– valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit	131	– valoarea terenurilor restituite acţionarilor sau asociaţilor la societăţile comerciale	456
– valoarea terenurilor achiziţionate de la terţi	404	– valoarea terenurilor cedate	6721
– valoarea terenurilor aduse de acţionari sau asociaţi ca aport în natură la capitalul social	456		

Scanned with OKEN Scanner

3.4.1.2. Contabilitatea amenajărilor de terenuri

Amenajările de terenuri reprezintă investiții efectuate pentru punerea în valoare a terenurilor, lacurilor, bălților, iazurilor și alte lucrări similare. Tot ca amenajări de terenuri sunt considerate sistemele de irigații, de desecare, racordări la sisteme de alimentare cu energie, împrejmuiri, drumuri de acces etc.

Amenajările de terenuri pot fi efectuate fie cu forțe proprii ale agentului economic, fie de către terți.

Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare *se recuperează pe calea amortizării*, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă de *maximum 10 ani*, cu aprobarea consiliului de administrație.

Contabilitatea sintetică a amenajărilor de terenuri se realizează cu ajutorul contului **2112 „Amenajări de terenuri"** care:

- după conținutul economic este un cont de **imobilizări corporale**;
- după funcția contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu amenajările de terenuri efectuate;
- **se creditează** cu amenajările de terenuri scoase din activ, amortizate integral sau parțial;
- **soldul debitor** reprezintă costul efectiv al amenajărilor de terenuri existente;
- se dezvoltă în **analitic** pe feluri de amenajări de terenuri.

Operațiile privitoare la **contul 2112 „Amenajări de terenuri"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **2112 „Amenajări de terenuri"** **Credit**

Operații cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operații cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– costul amenajărilor de terenuri executate cu forțe proprii considerate anterior producție în curs de execuție	231	– valoarea amortizată aferentă amenajărilor de terenuri scoase din activul patrimonial	2810
– amenajări de terenuri executate prin terți	404	– valoarea neamortizată a amenajărilor de terenuri scoase din activul patrimonial	6721
– costul amenajărilor de terenuri executate cu forțe proprii, netrecut asupra investițiilor în curs	722		

Exemplu: Se execută cu forțe proprii o amenajare de teren al cărei cost este de 12.000.000 lei, care se amortizează într-o perioadă de patru ani, după care se scoate din activul patrimonial.

1) Recepția amenajărilor de teren executate cu forțe proprii:

2112 „Amenajări de terenuri"	=	**722** „Venituri din producția de imobilizări corporale"	**12.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

2) Amortizarea amenajărilor de teren în primul an de utilizare a acestora: (12.000.000 : 4 ani = 3.000.000 lei/an)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2810** „Amortizarea terenurilor"*	**3.000.000 lei**

3) Scoaterea din activul patrimonial a amenajărilor de terenuri amortizate integral, la sfârşitul celor patru ani:

2810 „Amortizarea terenurilor"	=	**2112** „Amenajări de terenuri"	**12.000.000 lei**

3.4.2. Contabilitatea mijloacelor fixe

Contabilitatea, prin funcţiile ce le îndeplineşte în conducerea activităţii agenţilor economici, trebuie să contribuie la o cât mai deplină folosire a capacităţii mijloacelor fixe şi prin aceasta la creşterea eficienţei de utilizare a lor.

3.4.2.1. Delimitări şi structuri privind mijloacele fixe

Mijloacele fixe sunt bunuri reprezentate de echipamente şi utilaje, aflate în sfera producţiei, a comercializării şi prestaţiilor de servicii, care au o durată îndelungată de funcţionare, participă la mai multe cicluri de fabricaţie sau comercializare, a căror valoare se transmite, treptat, sub forma amortizării, asupra cheltuielilor fiecărui exerciţiu. Ele nu se încorporează, sub aspect material în structura produselor, lucrărilor executate păstrându-şi forma iniţială.

Sunt considerate mijloace fixe, conform legislaţiei, obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte, cumulativ, următoarele condiţii:

- *o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului***;
- *are o durată normală de utilizare mai mare de un an.*

Pentru obiectele care se folosesc în loturi, seturi sau formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

Sunt asimilate mijloacelor fixe şi se supun amortizării bunurile menţionate la art. 4 din Legea nr. 15/1994, şi următoarele:

a) investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;

b) capacităţile puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe; ele se cuprind în grupa la care urmează a se înregistra ca mijloace fixe, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. La punerea în funcţiune, cu ocazia recepţiei finale, amortizarea se va determina în

* aceleaşi înregistrări legate de amortizare se fac şi în anii doi, trei şi patru.

** valoarea de intrare s-a majorat de la 200.000 lei la 1.000.000 lei prin H.G. nr. 105/aprilie 1997, în vigoare de la 1 ian. 1997.

Scanned with OKEN Scanner

funcţie de valoarea finală, iar valoarea neamortizată până la acea dată se va recupera pe durata normală de utilizare rămasă;

c) investiţiile pentru descoperta, în vederea valorificării, de substanţe minerale utile, cu cărbuni şi alte zăcăminte ce se exploatează la suprafaţă, precum şi cele pentru realizarea lucrărilor miniere, subterane, de deschidere a zăcămintelor care se încadrează în clasa 1.1.5 din catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe şi care se amortizează în regim linear. Amortizarea acestora se recuperează în maximum 10 ani, cu aprobarea consiliului de administraţie sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului;

d) investiţiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătăţirea parametrilor tehnici iniţiali, în scopul modernizării acestora şi care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătăţească efectiv performanţele mijloacelor fixe faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial;
- să asigure obţinerea de venituri suplimentare faţă de cele realizate cu mijloacele fixe iniţiale.

Pentru clădiri şi construcţii, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort şi ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Sunt considerate active corporale, dar *nu se supun amortizării*, mijloacele fixe aparţinând proprietăţii publice incluse în această categorie în baza prevederilor legale, precum şi lacurile, bălţile, iazurile care nu sunt rezultatul unor investiţii, precum şi terenurile, inclusiv cele împădurite.

Nu sunt considerate mijloace fixe următoarele:

a) motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai mijlocului fix;

b) sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea şi durata lor de funcţionare normală;

c) construcţiile şi instalaţiile provizorii;

d) animalele care nu au îndeplinit condiţiile pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;

e) pădurile;

f) investiţiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum şi cele pentru foraj executate pentru explorări, prospecţiuni geologice şi geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă care nu au dat rezultate,

Scanned with OKEN Scanner

sondele situate în gaz – capul unor zăcăminte de ţiţei, precum şi sondele de cercetare geologică care au pus în evidenţă acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologo-tehnice şi economice obiective, nu pot fi exploatate;

g) prototipurile, atâta timp cât servesc ca model la executarea producţiei de serie, inclusiv seria zero, sau sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;

h) echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoarea şi durata lor de utilizare.

Motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparaţii.

Cheltuielileprivind reparaţiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice iniţiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuieli de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administraţie.

Plantaţiile tinere, precum şi plantaţiile de protecţie, care sunt încadrate în grupa 5 de mijloace fixe „Animale şi plantaţii", subgrupa „Plantaţii", sunt scutite de calculul amortizării şi de introducerea acesteia în cheltuielile de exploatare, astfel:

- până la trecerea pe rod, pentru plantaţiile tinere;
- primii 5 ani, pentru plantaţiile de protecţie.

Duratele normale de utilizare a plantaţiilor tinere şi a plantaţiilor de protecţie cuprind şi duratele de scutire pentru care amortizarea aferentă nu se include în cheltuielile de exploatare. În acest caz, cota medie anuală de amortizare se determină în funcţie de durata normală de utilizare redusă, cu perioada de scutire, în ani, pentru care nu se calculează amortizare.

Cunoscând particularităţile de comportament ale mijloacelor fixe, în activitatea agenţilor economici, rezultă că deciziile privitoare la dezvoltarea, utilizarea şi scoaterea din gestiune a mijloacelor fixe au un efect de lungă durată. De aceea, pentru asigurarea unor decizii bine orientate este necesar ca acestea să fie fundamentate pe informaţii exacte şi complete cu privire la număr şi structură, caracteristici tehnico-funcţionale, stare tehnică şi grad de uzură, valoare de intrare, depreciere, randament tehnic şi economic etc.

Pentru satisfacerea în bune condiţii a acestei cerinţe, la organizarea contabilităţii mijloacelor fixe trebuie avute în vedere următoareale **obiective**:

- *cunoaşterea valorii mijloacelor fixe* la intrarea în patrimoniu, la inventariere şi la încheierea exerciţiului la nivelul unităţii şi pe categorii de mijloace fixe, cu scopul de a pune la dispoziţia conducerii, în orice moment, date privind: valoarea de intrare a mijloacelor fixe existente, modificările intervenite în structura lor de la o perioadă la alta, valoarea actuală stabilită la inventariere, valoarea netă reflectată în bilanţ etc.;
- *evidenţa permanentă* a existenţei şi mişcării mijloacelor fixe în vederea asigurării controlului gestionar al lor, ceea ce presupune reflectarea corectă, completă şi la timp a existenţei şi mişcării mijloacelor fixe pe categorii, locuri de folosinţă şi responsabili;

Scanned with OKEN Scanner

● *furnizarea datelor* necesare *calculului* exact al *amortizării* mijloacelor fixe şi a provizioanelor pentru deprecierea reversibilă a acestora şi includerea lor în cheltuielile exerciţiului în vederea determinării rezultatului exerciţiului (profit sau pierdere);

● *controlul asupra utilizării* raţionale şi cu randament înalt a mijloacelor fixe urmărind determinarea corectă a capacităţilor de producţie, realizarea unor indici eficienţi de utilizare intensivă şi extensivă a acestora.

La organizarea contabilităţii mijloacelor fixe, pe lângă factorii generali, este necesar să fie luaţi în calcul şi factorii **specifici**, cum sunt:

● Sistemul de amortizare adoptat (liniar, degresiv, accelerat) necesită organizarea contabilităţii astfel încât să asigure datele necesare calculării corecte a acesteia.

● Poziţia mijloacelor fixe existente, faţă de patrimoniul unităţii patrimoniale, influenţează modul de organizare a contabilităţii. Astfel, în mod distinct se evidenţiază, în contabilitate, mijloacele fixe proprii, concesionate, închiriate etc. şi amortizarea aferentă lor.

3.4.2.2. Organizarea contabilităţii mijloacelor fixe

Activitatea de organizare a contabilităţii mijloacelor fixe cuprinde un complex de operaţii prin care se stabilesc procedurile şi mijloacele de conducere a acestora, şi anume:

a) clasificarea şi codificarea mijloacelor fixe;
b) stabilirea unităţii de evidenţă şi a modului de evaluare;
c) elaborarea nomenclatorului documentelor primare şi organizarea evidenţei operative a mijloacelor fixe;
d) organizarea contabilităţii analitice;
e) organizarea contabilităţii sintetice.

a) Clasificarea şi codificarea mijloacelor fixe

Clasificarea raţională a mijloacelor fixe dă posibilitatea ordonării şi studierii multitudinii şi diversităţii lor. Ea asigură evidenţierea corectă a tuturor aspectelor tehnico-economice privind existenţa, utilizarea şi deprecierea acestora.

Mijloacele fixe se pot clasifica după mai multe criterii, fiecare avându-şi raţiunile sale:

a) Din punct de vedere al *domeniului* în care se utilizează, mijloacele fixe se clasifică în mijloace fixe *de producţie*, care participă, direct sau indirect, la procesul de producţie sau exploatare, mijloace fixe *de comercializare* şi mijloace fixe utilizate *pentru scopuri sociale*.

b) După comportarea, respectiv performanţa care statuează o anumită *funcţiune (misiune)*, pe o anumită durată de funcţionare, indiferent de natura materialului utilizat de producător pentru realizarea mijlocului fix.

În acest sens, începând cu data de 1 ianuarie 1999*, a fost aprobat şi introdus un nou Catalog privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe.

*H.G. nr. 964/dec. 1998, pentru aprobarea clasificaţiei şi a duratelor normale de funcţionare a mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie şi duratele normale de funcţionare a acestora, care corespund cu duratele de amortizare, în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

Durata normală de funcţionare reprezintă durata de utilizare a activului respectiv, în care exploatarea acestuia aduce profit, respectiv veniturile realizate sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcţionare, întreţinere şi reparare. În consecinţă, *durata normală de utilizare este mai redusă decât durata de viaţă fizică a activului respectiv.*

Mijloacele fixe cuprinse în catalog sunt clasificate – în general – în grupe, subgrupe, clase şi subclase, iar pentru unele, şi în familii. Astfel, mijloacele fixe amortizabile au fost clasificate în 6 grupe principale, şi anume:

- **Grupa 1 – Construcţii;**
- **Grupa 2 – Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru);**
- **Grupa 3 – Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;**
- **Grupa 4 – Mijloace de transport;**
- **Grupa 5 – Animale şi plantaţii;**
- **Grupa 6 – Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.**

Faţă de clasificarea anterioară, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 266/1994 (abrogată la data de 1 ian. 1999), noua clasificare, urmând tendinţa manifestată pe plan mondial a concentrat activele corporale amortizabile într-un număr cât mai redus de grupe şi clase, scopul urmărit fiind o operare cât mai uşoară a amortizării şi nu inventarierea fizică a acestora. Astfel, de exemplu, clasificarea activelor amortizabile din construcţii s-a redus de la două grupe cu 14 subgrupe la o grupă cu 9 subgrupe.

Pe baza băncii de date privind comportarea activelor corporale amortizabile în condiţii de mediu s-a adoptat o abordare diferită faţă de vechiul catalog. Astfel, pentru Grupa 1 – „Construcţii", care înglobează Grupa 1 – „Clădiri" şi Grupa 2 – „Construcţii speciale" din vechiul catalog, nu s-au mai prevăzut condiţii speciale generice de mediu în funcţie de structură (mediu normal şi mediu agresiv), ci s-au prevăzut direct duratele de funcţionare diferenţiate pentru construcţiile din industriile cu mediu agresiv (alimentară, materiale de construcţii, metalurgică, siderurgică şi chimică).

Pentru Grupa 2 – „Echipamente tehnologice (maşini , utilaje şi instalaţii de lucru)", care lucrează în condiţii speciale de mediu, acestea s-au redus la două:

– mediu neutru sau uşor coroziv, pentru activele din industria chimică în general;

– mediu puternic coroziv, pentru activele din industria chimică, utilizate la producţia de acid clorhidric, oxid de azot, bioxid şi trioxid de sulf, acid sulfuric, acid fosforic, negru de fum, fosfaţi etc.

Catalogul cuprinde următoarele infromaţii necesare identificării mijlocului fix şi stabilirii duratei normale de funcţionare:

a) codul de clasificare;

b) denumirea grupei, clasei, subclasei şi a familiei mijloacelor fixe amortizabile;

c) durata normală medie de funcţionare, în ani.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru găsirea duratei normale de funcţionare a unui mijloc fix se caută succesiv în clasificare: grupa, subgrupa, clasa şi subclasa.

Pentru trecerea de la vechiul Catalog privind duratele normale de funcţionare şi clasificare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guevrnului nr. 266/1994, al noului Catalog privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe se vor avea în vedere următoarele:

– Grupa 1 „Construcţii" include vechile grupe 1 „Clădiri" şi 2 „Construcţii speciale";

– Grupa 2 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)" include vechea Grupă 3 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru" şi parţial vechea grupă 7 „Unelte, dispozitive, mobilier şi aparatură birotică", subgrupele 7.1. ...7.7 inclusiv;

– Grupa 3 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare" corespunde cu vechea Grupă 4 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare şi calcul";

– Grupa 4 „Mijloace de transport" corespunde cu vechea Grupă 5 „Mijloace de transport";

– Grupa 5 „Animale şi plantaţii" corespunde cu vechea Grupă 6 „Animale şi plantaţii";

– Grupa 6 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" include parţial fosta Grupă 7, pentru „Mobilier şi aparatură birotică" şi fosta grupă 8 „Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare".

Pentru mijloacele fixe deţinute de agenţii economici, neamortizate integral până la data de 31 decembrie 1998, duratele normale de funcţionare rămase, în ani, se vor determina cu ajutorul relaţiei:

$$DR = \left(1 - \frac{DC}{DV}\right) DN \quad (1)$$

în care:

DR – durata normală de funcţionare rămasă, în ani;

DC – durata normală de funcţionare consumată până la data de 31 decembrie 1998, în ani;

DV – durata normală de funcţionare după vechiul catalog, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 266/1994, în ani;

DN – durata normală de funcţionare după noul catalog, în ani;

Exemplu:

O clădire de locuit are o durată normală de funcţionare după vechiul catalog, cod 1.5.1. DV 60 de ani, o durată de funcţionare consumată DC = 30 de ani şi o durată normală de funcţionare după noul catalog, cod 1.6.1. DN = 50 de ani. Atunci, durata normală de funcţionare rămasă va fi:

$$DR = \left(1 - \frac{30}{60}\right) \bullet 50 = 25 \text{ de ani}$$

Scanned with OKEN Scanner

Pentru mijloacele fixe nou-achiziţionate după data de 1 ianuarie 1999 agenţii economici vor înscrie duratele normale de funcţionare conform prevederilor din catalog pentru codul de clasificare a activului respectiv.

Dacă pe parcursul vieţii activului agentul economic constată că durata de funcţionare normală conform catalogului nu este adecvată, atunci aceasta se va putea corecta, la sfârşit de an, pe baza unei analize pertinente, cu aprobarea consiliului de administraţie.

Astfel, durata de funcţionare normală, se poate prelungi cu până la 20% faţă de durata prevăzută în catalog, ca urmare a efectuării unor cheltuieli ulterioare privind activul, care au condus la îmbunătăţirea parametrilor de funcţionare faţă de valorile iniţiale, sau ca urmare a unei politici eficiente de întreţinere şi de reparaţii, adoptată de agentul economic, care poate asigura o durată mai mare de funcţionare rentabilă, cu venituri mai mari decât cheltuielile de exploatare.

De asemenea, durata de funcţionare normală se poate reduce cu până la 20% faţă de durata prevăzută în catalog, dacă schimbările tehnologice sau schimbările în structura pieţei impun acest lucru.

Menţinerea în continuare în funcţionare a mijloacelor fixe care pot afecta protecţia vieţii, a sănătăţii şi a mediului (mijloace de transport rutier, feroviar, aerian şi naval, maşini de construcţii şi de gospodărie comunală, maşini de ridicat etc.) după durata de funcţionare normală, majorată cu maximum 20% se va putea face numai pe bza avizului organismelor naţionale de atestare competente.

Clasificarea prezintă importanţă în evidenţa mişcării şi deprecierii mijloacelor fixe, care se contabilizează pe categorii de mijloace fixe.

c) După *apartenenţa* lor, mijloacele fixe se împart în mijloace fixe *proprietate* a unităţii patrimoniale – înscrise în inventarul acesteia şi care fac parte din patrimoniul ei, valoarea lor fiind oglindită în bilanţ – şi mijloace fixe *în folosinţă temporară:* închiriere, locaţie de gèstiune, concesiune, pentru care evidenţa se organizează separat de cele proprii.

b) Unitatea de evidenţă şi evaluare a mijloacelor fixe

Pentru urmărirea modului de folosire a mijloacelor fixe şi a modificărilor intervenite în componenţa acestora – este necesar ca evidenţa analitică a mijloacelor fixe să fie organizată pe fiecare obiect individual de inventar, care formează o unitate de evidenţă. Aceasta deoarece fiecare mijloc fix se deosebeşte de celelalte, chiar când sunt de acelaşi fel, printr-o serie de particularităţi proprii, ca: felul construcţiei, valoarea de intrare, gradul de depreciere, data intrării în unitate etc.

Prin mijloc fix, ca obiect de evidenţă, se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele şi accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent în totalitate o funcţie distinctă. Obiectul de evidenţă se caracterizează prin desăvârşirea construcţiei, indivizibilitatea părţilor componente, folosirea independentă, izolarea in spaţiu sau posibilitatea delimitării de alte elemente de evidenţă.

Scanned with OKEN Scanner

La evaluarea mijloacelor fixe, ca şi a altor active, se disting patru momente: evaluarea la intrarea, respectiv ieşirea din patrimoniu, la inventariere şi la închiderea exerciţiului (bilanţ).

Mijloacele fixe la **intrarea în patrimoniu** se înregistrează în contabilitate la *valoarea de intrare* (valoarea contabilă), prin care se înţelege:

a) *costul de achiziţie* pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros, puse în funcţiune ca atare; acesta cuprinde preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile (taxe vamale), cheltuielile de transport, aprovizionare, instalare şi probele tehnologice până la punerea în funcţiune;

b) *costul de producţie* pentru mijloacele fixe construite sau produse de către unităţile patrimoniale care include valoarea materialelor consumate, costurile salariale directe şi o cotă raţională a cheltuielilor indirecte legate de procesul de fabricaţie;

c) *valoarea actuală,* estimată la înscrierea lor în activ, ţinând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obţinute cu titlul gratuit;

d) *valoarea de aport,* acceptată de părţi, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc. pe baza prevederilor din statute sau contracte (acte constitutive) şi cu respectarea prevederilor art. 160 din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată;

e) *valoarea de intrare* – aferentă fiecărui mijloc fix reevaluată în conformitate cu prevederile legale;

f) *costul de achiziţie* – pentru mijloacele fixe achiziţionate cu titlu oneros;

g) *costul de producţie* – pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială;

h) *valoarea actuală* pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit, estimată la înscrierea lor în activ pe baza propunerilor făcute de specialişti şi cu aprobarea consiliului de administraţie al agentului economic sau a responsabilului cu gestionarea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ, sau a ordonatorului de credite bugetare la instituţiile publice.

La stabilirea valorii actuale se va ţine cont de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici identice sau similare şi de gradul de uzură fizică a mijloacelor fixe primite;

i) *valoarea de aport* acceptată de părţi pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc., pe baza prevederilor din statute sau contracte şi cu respectarea prevederilor art. 160 din Legea nr..31/1990 privind societăţile comerciale, cu modificările ulterioare;

j) în cazul mijloacelor fixe cumpărate, cu durata normală de utilizare expirată, valoarea de intrare este dată de *costul de achiziţie.* Durata normală de utilizare, în care se va recupera valoarea de intrare, se stabileşte de către o comisie tehnică.

În mod similar se va proceda şi în cazul mijloacelor fixe cu durata expirată, la care se fac cheltuieli de investiţii.

Scanned with OKEN Scanner

k) în cazul investiţiilor puse în funcţiune, parţial sau total, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, valoarea de intrare este cea *stabilită prin situaţiile de lucrări*, la data punerii în funcţiune.

Această valoare se consemnează în procesul-verbal de punere în funcţiune. La terminarea investiţiilor şi la trecerea lor la categoria mijloacelor fixe, valoarea de intrare se majorează cu eventualele cheltuieli efectuate între data punerii în funcţiune şi data întocmirii procesului-verbal de punere în funcţiune;

• l) în cazul sondelor provenite din lucrări de foraj executate pentru explorări şi prospecţiuni geologice, care au dat rezultate şi urmează a fi folosite în scopuri de producţie, valoarea obţinută prin înmulţirea numărului de metri ai adâncimii de la care se exploatează cu preţul mediu efectiv realizat per metru forat, în anul anterior trecerii în categoria de mijloace fixe, la sondele de exploatare săpate în condiţii asemănătoare. Pentru sondele de ţiţei şi gaze provenite din lucrările de foraj executate în vederea explorării şi prospecţiunii geologice, valoarea de intrare se stabileşte în mod similar.

m) pentru mijloacele fixe rezultate din lucrări miniere, executate pentru explorări şi prospecţiuni geologice care au dat rezultate, valoarea de intrare este dată de *totalul cheltuielilor* efectuate în acest scop, inclusiv cheltuielile necesare trecerii în regim de producţie (dotare cu căle ferată, aeraj, alte dotări tehnice);

n) pentru animalele de reproducţie, valoarea de intrare este dată de costul de producţie al animalelor pentru carne, la care se adaugă sporurile de preţ în funcţie de categoria biologică.

Ca urmare a actualizării valorii de intrare a mijloacelor fixe în baza prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, mijloacele fixe a căror valoare de intrare este mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului vor fi menţinute în evidenţa contabilă ca *mijloace fixe de natura obiectelor de inventar*. Valoarea rămasă neamortizată se va recupera prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă de maximum 3 ani, cu aprobarea consiliului de administraţie, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.

După amortizarea completă, aceste mijloace fixe se scot din evidenţa mijloacelor fixe şi se trec la categoria de obiecte de inventar.

La scoaterea din folosinţă se vor aplica regulile de casare a obiectelor de inventar.

Nu se trec la categoria de obiecte de inventar mijloacele fixe care nu au însuşiri comune obiectelor de inventar, cum ar fi: clădirile, construcţiile, mijloacele de transport etc.

Acestea rămân în evidenţă ca mijloace fixe de natura obiectelor de inventar şi urmează regimul de scoatere din folosinţă şi de casare a mijloacelor fixe.

o) *valoarea rezultată*, ca urmare a reevaluării mijloacelor fixe în baza unei dispoziţii legale expuse.

Reevaluarea mijloacelor fixe constă în operaţia de stabilire a valorii actuale a

Scanned with OKEN Scanner

fiecărui mijloc, existent în patrimoniu, în funcţie de utilitatea, preţul şi gradul de uzură al acestuia. În acest caz valoarea de intrare se modifică, fiind înlocuită cu valoarea lor actuală.

Prin Hotărârea Guvernului nr. 983/1992 privind reevaluarea clădirilor, construcţiilor speciale şi terenurilor, modificată şi completată prin Hotărârea Guvernului nr. 95/1999, se prevede că societăţile comerciale, indiferent de forma de proprietate, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare şi celelalte categorii de agenţi economici **pot proceda** la reevaluarea clădirilor, construcţiilor speciale şi a terenurilor, precum şi a imobilizărilor corporale în curs de natura clădirilor şi construcţiilor speciale, existente în patrimoniul lor la 30 iunie 1998.

Agenţii economici care se află în procedură de dizolvare sau de lichidare administrativă conform Legii nr. 31/1990, republicată, nu vor proceda la reevaluarea activelor imobilizate prevăzute la alineatul precedent.

Reevaluarea clădirilor, construcţiilor speciale şi a terenurilor, precum şi a imobilizărilor corporale în curs de natura clădirilor şi construcţiilor speciale se va efectua conform Normelor privind reevaluarea clădirilor, construcţiilor speciale şi a terenurilor.

În aceste Norme se menţionează că prin operaţiunea de reevaluare a clădirilor, construcţiilor speciale şi a terenurilor, precum şi a imobilizărilor corporale în curs de natura clădirilor şi construcţiilor speciale existente în patrimoniul persoanelor juridice menţionate, se realizează actualizarea elementelor patrimoniale din raportările contabile întocmite la data de 30 iunie 1998.

Reevaluarea imobilizărilor corporale şi a imobilizărilor corporale în curs prevăzute în hotărâre, are ca obiectiv aducerea acestora la costul curent sau la valoarea de intrare actualizată.

Rezultatele reevaluării categoriilor de imobilizări prevăzute, diminuate, după caz, cu amortizarea aferentă gradului de neutilizare, înregistrată până la data de 31 decembrie 1996, vor fi cuprinse în bilanţul contabil încheiat la 31 decembrie 1998.

Agenţii economici care nu pot definitiva acţiunea de reevaluare în termenul prevăzut pentru depunerea bilanţului contabil pe anul 1998 pot continua această acţiune până la data de 15 iunie 1999, rezultatele acesteia urmând a fi cuprinse în raportările contabile la data de 30 iunie 1999.

Până la aceeaşi dată, respectiv 15 iunie 1999, se depune şi declaraţia pentru stabilirea impozitului pe clădiri, a impozitului pe teren şi a taxei pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, de către persoanele juridice prevăzute în hotărâre, care va cuprinde baza de impozitare reevaluată.

La încheierea acţiunii de reevaluare agenţii economici prevăzuţi vor înregistra diferenţele din reevaluare în conturile corespunzătoare, după aprobarea acestora de către adunarea generală a acţionarilor, a asociaţilor sau de către consiliul de administraţie, în cazul regiilor autonome, în conformitate cu metodologia contabilă prevăzută în Normele privind reevaluarea clădirilor, construcţiilor speciale şi a terenurilor.

Scanned with OKEN Scanner

În anul 1999 diferenţele din reevaluarea imobilizărilor corporale şi a imobilizărilor corporale în curs, prevăzute, pot fi utilizate, în conformitate cu prevederile legale, pentru majorarea capitalului social, respectiv a patrimoniului, după caz.

La **ieşirea din patrimoniu** a imobilizărilor, acestea se evaluează la valoarea contabilă.

Bunurile de natura imobilizărilor se evaluează la inventariere individual, fiecare obiect de evidenţă la valoarea actuală sau de utilitate, denumită şi *valoare de inventar*, stabilită în funcţie de utilitatea bunului pentru întreprindere şi preţul pieţii.

Valorile de inventar pentru imobilizările corporale şi necorporale trebuie să ţină seama de amortizarea lor, în sensul scăderii acesteia din valoarea de intrare. Deci, valoarea de inventar reprezintă valoarea netă contabilă rezultată din planul de amortizare, cu excepţia cazurilor când valoarea actuală este inferioară valorii nete contabile.

La încheierea exerciţiului, imobilizările se evaluează, şi se reflectă în bilanţ, la *valoarea de intrare* în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii, procedându-se în felul următor:

- diferenţele cantitative, constatate în plus sau în minus, dintre situaţia scriptică din contabilitate şi situaţia faptică de pe teren se înregistrează în contabilitate pentru punerea de acord a acesteia cu realitatea;
- diferenţele rezultate din compararea valorii de intrare (contabilă) şi valoarea de inventar potrivit principiului prudenţei, sunt tratate astfel:

a) dacă valoarea de inventar a imobilizărilor este mai mare decât valoarea de intrare, *plusul de valoare nu se înregistrează în contabilitate, imobilizările menţinându-se la valoarea de intrare* (o majorare incertă);

b) *diferenţele constatate în minus* între valoarea de inventar şi valoarea de intrare a imobilizărilor *se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării*, în cazul în care deprecierea este *ireversibilă*, sau prin *provizioane* când deprecierea este *reversibilă*.

Rezultă că activele imobilizate rămân înregistrate în contabilitatea curentă, până la scoaterea din evidenţă, la valoarea lor de intrare (contabilă).

c) Organizarea documentaţiei primare şi a evidenţei operative a mijloacelor fixe

Organizarea raţională a evidenţei operative şi a contabilităţii mijloacelor fixe cere ca în cadrul fiecărei unităţi patrimoniale nomenclatorul şi circuitul documentelor primare să fie astfel conceput încât să permită consemnarea completă şi la timp a tuturor operaţiunilor privind mişcarea mijloacelor fixe.

În funcţie de operaţiile economice care intervin în activitatea agenţilor economici, de căile de intrare şi destinaţie a ieşirilor se întocmesc documente specifice.

Intrarea mijloacelor fixe în gestiune poate avea loc prin achiziţionarea cu titlu oneros, aport în natură de la asociaţi la constituirea capitalului social, din producţie proprie, donaţii sau plusuri la inventar, iar în folosinţă temporară prin concesiune, locaţie de gestiune şi închiriere.

Scanned with OKEN Scanner

Indiferent de modul de intrare în gestiune, pe baza documentelor justificative ce evidenţiază căile de intrare a imobilizărilor, se face **recepţia** mijlocului fix, consemnată în *Procesul-verbal de recepţie*, care cuprinde date privind: denumirea mijlocului fix, categoria în care se încadrează, valoarea de intrare, durata de funcţionare în ani etc.

Procesul-verbal de recepţie se emite, pe baza documentelor justificative, care diferă în funcţie de căile de intrare în gestiune, şi anume:

- intrarea prin cumpărare cu titlu oneros este consemnată în *factura fiscală* întocmită de furnizor, avizul de însoţire a mărfii şi contractul de vânzare-cumpărare;
- aportul în natură de la asociaţi şi acţionari la constituirea capitalului social este reliefat în *contractul de societate/actul constitutiv* şi în *documentele de expertiză tehnică* ce evidenţiază caracteristicile mijloacelor fixe, valoarea estimată, gradul de uzură etc.
- valoarea şi caracteristicile imobilizărilor din producţie proprie sunt reflectate în *proiectele şi devizele lucrărilor, fişa de cont analitic pentru costuri efective etc.*

Intrarea imobilizărilor prin concesionare, locaţie de gestiune, închiriere se oglindeşte în *Procesul-verbal de predare-primire*, ce are la bază contractul de concesiune, locaţie de gestiune sau închiriere, în care se evidenţiază părţile contractante, obiectul contractului, termenul, obligaţiile reciproce ale părţilor, alte clauze.

Mişcarea mijloacelor fixe de la o secţie la alta, de la un serviciu la altul, în cadrul aceleiaşi unităţi, se consemnează în *Bonul de mişcare a mijloacelor fixe*. Acesta serveşte la justificarea predării-primirii mijlocului fix între două locuri de păstrare, însoţindu-l în timpul transportului şi la înregistrarea lui în evidenţa operativă şi în contabilitatea analitică.

Mijloacele fixe pot ieşi definitiv din gestiune prin casare, vânzare, donaţie, iar temporar prin concesiune, locaţie de gestiune şi închiriere.

Casarea, adică scoaterea definitivă din funcţiune a mijloacelor fixe prin demontare, dărâmare etc. este consemnată în următoarele documente:

- *Specificaţia privind mijloacele fixe propuse pentru scoaterea din funcţiune* (casare) întocmită de secţiile, laboratoarele sau serviciile care propun casarea, prin care aceasta se motivează.
- *Procesul-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe, de declasare a unor bunuri materiale* elaborat de către comisia de casare, reprezintă documentul prin care se constată îndeplinirea condiţiilor de casare, de aprobare şi executare a ei, de consemnare a materialelor rezultate din casare şi ca document de înregistrare în evidenţa operativă şi în contabilitate.

Pentru a se stabili existenţa efectivă a mijloacelor fixe pe locuri de folosinţă (secţii, ateliere, servicii) şi pe responsabili, folosirea judicioasă şi integritatea acestora, se utilizează *Lista de inventariere şi de evidenţă a mijloacelor fixe*. Ea serveşte şi la inventarierea mijloacelor fixe şi a consemnării rezultatelor ei, fără a fi necesară întocmirea altor documente.

Formularul se completează, la începutul anului, de către compartimentul contabil-

Scanned with OKEN Scanner

financiar, pe categorii de mijloace fixe, pe baza datelor din contabilitatea analitică a mijloacelor fixe şi se predă responsabililor pe locuri de folosinţă. Aceştia vor opera în listă, în cursul anului, toate mişcările intervenite (intrări, ieşiri), pe baza documentelor primare: bon de mişcare, proces-verbal de recepţie, de casare etc. La finele anului, formularul este predat comisiei de inventariere, care va înscrie datele privind inventarierea şi rezultatele ei. După inventariere, formularul se reţine la contabilitate, pe baza lui întocmindu-se un nou formular pentru anul următor.

d) Organizarea contabilităţii analitice a mijloacelor fixe

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe trebuie astfel organizată încât să asigure individualizarea fiecărui mijloc fix, cunoaşterea existenţei şi mişcării lor pe locuri de folosinţă şi a gradului de depreciere, pe structura categoriilor de mijloace fixe. De aceea, evidenţa se organizează pe locuri de folosinţă (secţii, subunităţi, laboratoare, servicii etc.) pe categorii de mijloace fixe şi în cadrul acestora pe obiecte de evidenţă.

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se poate ţine fie folosind *Registrul numerelor de inventar* şi *Fişa mijlocului fix*, fie utilizând *Registrul pentru evidenţa mijloacelor fixe.*

Unităţile patrimoniale dispun de mijloace fixe numeroase, care se deosebesc între ele din punct de vedere al construcţiei, însuşirilor tehnice, destinaţiei, gradului de depreciere etc. De aceea, pentru identificarea cu uşurinţă a fiecărui mijloc fix şi pentru a se asigura controlul lor, indiferent de locul de folosinţă, se atribuie fiecărui obiect ce trebuie evidenţiat un *număr de inventar (simbol cifric)*, care se înscrie pe el şi în toate documentele ce privesc mijlocul fix respectiv. Această evidenţă se realizează cu ajutorul *Registrului numerelor de inventar,* în care se înscrie denumirea fiecărui mijloc fix intrat, caracteristicile de identificare şi numărul de inventar ce i se atribuie, în ordinea succesivă a numerelor. Pentru fiecare categorie de mijloace fixe se rezervă o anumită serie de numere, în vederea intercalării ulterioare a unui mijloc fix intrat. Numerele de inventar ale mijloacelor fixe scoase din funcţiune sau vândute nu pot fi atribuite altor mijloace fixe intrate ulterior, ci ele rămân libere până la o nouă renumerotare.

După înscrierea mijlocului fix intrat în „Registrul numerelor de inventar", se completează *Fişa mijlocului fix* – care cuprinde datele privind denumirea, numărul de inventar, codul de clasificare, valoarea de intrare, durata de serviciu normală, norma de amortizare, data punerii în funcţiune, amortizarea calculată etc. Fişele mijloacelor fixe se păstrează în cartoteci, pe categorii de mijloace fixe, în ordinea codurilor şi pe locuri de folosinţă.

Registrul pentru contabilitatea analitică a mijloacelor fixe, utilizat la unităţile mici, se completează de către contabilitate şi cuprinde aceleaşi date ca şi Fişa mijlocului fix, servind şi la stabilirea numerelor de inventar în scopul identificării mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

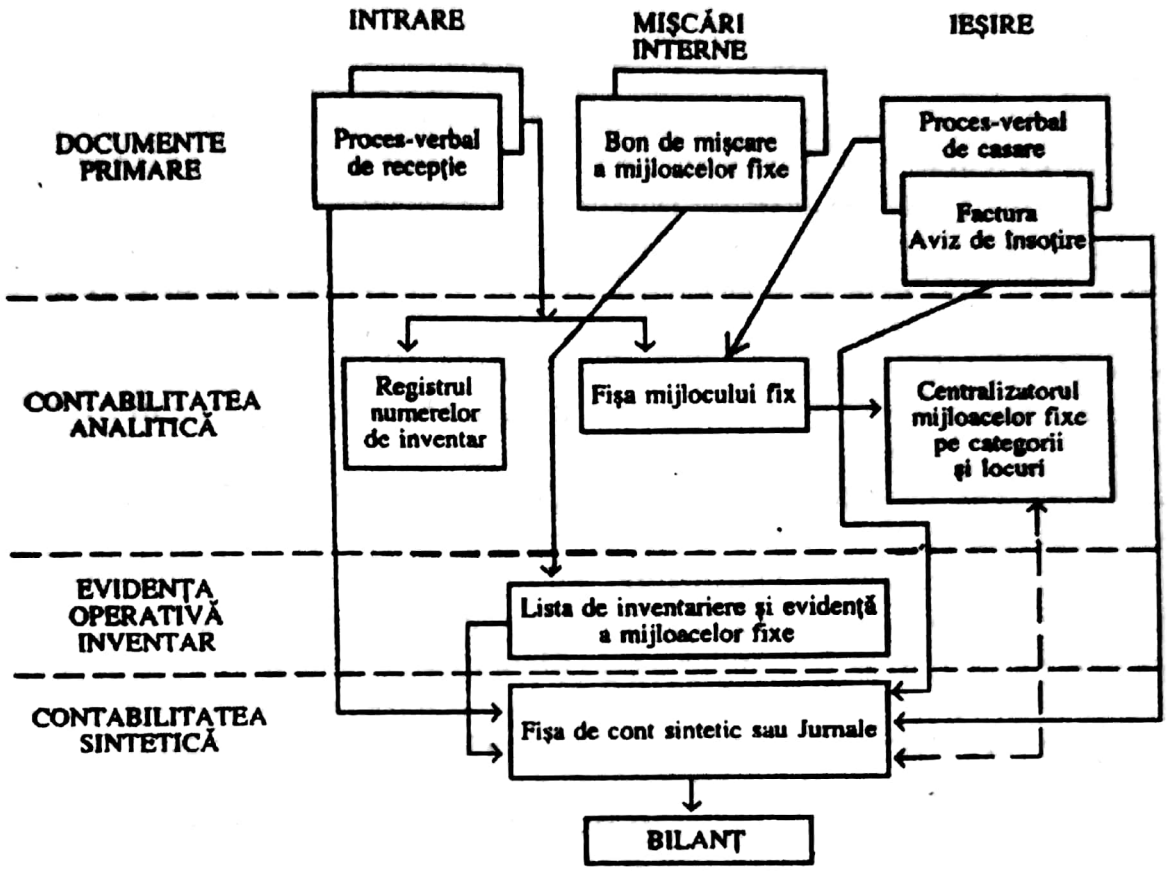


Fig. 3.5 Organizarea contabilităţii şi a evidenţei operative a mijloacelor fixe

Datele caracteristice ale utilajelor sunt prevăzute în *Livretul utilajului*, care se păstrează la compartimentul tehnic.

În figura 3.5 este prezentată schema organizării contabilităţii mijloacelor fixe şi a evidenţei operative a acestora.

e) Organizarea contabilităţii sintetice a mijloacelor fixe

Contabilitatea sintetică a existenţei şi mişcării mijloacelor fixe se organizează cu ajutorul **contului 212 „Mijloace fixe"** desfăşurat pe *conturi sintetice de gradul II* pe cele şase *grupe de mijloace fixe**, şi anume:

2121 „Construcţii"
2122 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"
2123 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"
2124 „Mijloace de transport"
2125 „Animale şi plantaţii"
2126 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"

* Conform Ordinului M.F. nr. 314 din 5 aprilie 1999.

Scanned with OKEN Scanner

Din punct de vedere al conţinutului economic, sunt conturi de active imobilizate, din grupa *imobilizărilor corporale,* iar după funcţia lor contabilă conturi de *activ.*

Se debitează cu valoarea mijloacelor fixe achiziţionate prin creditul **contului 404 „Furnizori şi imobilizări"**; realizate din producţie proprie prin creditul **contului 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale"**; aduse ca aport de către acţionari şi asociaţi prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** sau de către întreprinzătorul individual, prin creditul contului **108 „Contul întreprinzătorului"**; sau primite ca donaţii, cu titlu gratuit, prin creditul **contului 131 „Subvenţii pentru investiţii"**, cu valoarea imobilizărilor corporale în curs, terminate, recepţionate şi puse în funcţiune prin creditul **contului 231 „Imobilizări corporale în curs".**

Se creditează cu valoarea de intrare a mijloacelor fixe complet amortizate, scoase din funcţiune sau vândute, prin debitul **contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale"**; cu valorea amortizată a mijloacelor fixe scoase din activ prin lichidare sau vânzare prin debitul **conturilor 281 „Amortizări privind imobilizarile corporale"** şi cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din activ prin lichidare sau vânzare, prin debitul **contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"**; cu valoarea mijloacelor fixe retrase în corespondenţă cu debitul **conturilor 108 „Contul întreprinzătorului"** sau **456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul".**

Soldul debitor exprimă valoarea mijloacelor fixe existente în gestiune.

Operaţiile privitoare la conturile **2121 – 2126**, reflectate în contabilitatea sintetică, se prezintă schematic astfel:

Debit **2121 – 2126** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– valoarea mijloacelor fixe aduse în unitate de întreprinzătorul individual	108	– valoarea mijloacelor fixe retrase de întreprinzătorul individual	108
– valoarea mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit	131	– valoarea amortizată a mijloacelor fixe scoase din activ prin lichidare sau vânzare	2811-2816
– valoarea mijloacelor fixe achiziţionate de la terţi	404	– valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din activ prin lichidare sau vânzare	6721
– valoarea mijloacelor fixe aduse ca aport în natură la capitalul social de către acţionari sau asociaţi	456		
– Costul mijloacelor fixe realizate în unitate cu forţe proprii	722		

Scanned with OKEN Scanner

3.4.2.3. Contabilitatea mişcării mijloacelor fixe

A Contabilitatea operaţiilor privind intrările de mijloace fixe

În general, la nivelul unei întreprinderi societare, intrarea imobilizărilor necorporale şi corporale se poate realiza prin aporturile în natură de proprietar, achiziţionate cu titlu oneros (contra plată), construcţia şi producţia proprie, obţinute cu titlu gratuit prin donaţie sau plusuri la inventar, precum şi prin asocierea, fuziunea sau achiziţia de întreprinderi.

Respectând criteriul de mai sus, în continuare sunt prezentate înregistrările proprii intrărilor de mijloace fixe.

I. Intrarea prin achiziţie cu titlu oneros (contra plată)

1. În cazul intrării prin achiziţie cu titlu oneros, documentul justificativ este *„factura fiscală"* care consemnează toate elementele de detaliu privind costul de origine al imobilizărilor. Totodată, se întocmeşte *procesul – verbal corespunzător* naturii si destinaţiei activului imobilizat, şi anume:

a) procesul – verbal de recepţie, pentru mijloacele fixe independente care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice (utilaje pentru intervenţie, unelte, accesorii de producţie, mijloace de transport auto, animale etc.);

b) procesul – verbal de recepţie provizorie, în cazul utilajelor care necesită montaj, precum şi clădirile şi construcţiile speciale care nu deservesc procese tehnologice;

c) procesul – verbal de punere în funcţiune, pentru utilajele şi instalaţiile care necesită montaj, precum şi clădirile şi construcţiile speciale care deservesc procese tehnologice;

d) procesul – verbal de constatare finală, pentru sondele de injecţie, precum şi sondele provenite din lucrările geologice care au dat rezultate.

A) Achiziţionare de mijloace fixe din ţară

Exemplul 1: La data de 15 aprilie 19N întreprinderea contractează achiziţionarea unui mijloc fix, acordându-i furnizorului un avans de 30.000.000 de lei.

În data de 10 iulie se primeşte factura furnizorului şi se recepţionează mijlocul fix în valoare de 90.000.000 lei, T.V.A. 22%.

Se regularizează plata cu furnizorul, diferenţa de plătit, stingându-se prin acceptarea unui bilet la ordin, scadent la 1 oct. 19N.

Rezolvare

a) *Plata avansului:*

409 „Furnizori-debitori"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**30.000.000** lei

Scanned with OKEN Scanner

b) *Înregistrarea facturii şi recepţia imobilizării:*

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**109.800.000** lei
212 „Mijloace fixe"			90.000.000 lei
4426 „TVA deductibilă"			19.800.000 lei

c) *Regularizarea plăţii furnizorului:*

404 „Furnizori de imobilizări"	=	%	**109.800.000** lei
		409 „Furnizori-debitori"	30.000.000 lei
		405 „Efecte de plată pentru imobilizări"	79.800.000 lei

d) *Plata efectului comercial:*

405 „Efecte de plată pentru imobilizări"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**79.800.000 lei**

Exemplul 2: Se procură mijloace fixe (aparate şi instalaţii de măsurare şi control) la preţul de livrare al furnizorului de 15.000.000 lei; cheltuielile de transport incluse în factură sunt în sumă de 1.000.000 lei, TVA deductibilă 22% lei.

1. Recepţia aparatului de control:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**19.520.000 lei**
2123 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"			16.000.000 lei
4426 „TVA deductibilă"			3.520.000 lei

2. Achitarea furnizorului:

404 „Furnizori de imobilizări"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**19.520.000 lei**

Exemplul 3: Mijloace fixe achiziţionate din sumele primite de la F.P.S.:

1. Sume primite de la F.P.S. pentru investiţii:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**118** „Alte fonduri" Analitic: Sume primite de la F.P.S.	

2. Achiziţionarea unei instalaţii de lucru:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	
2123 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"			
4426 „TVA deductibilă"			

Scanned with OKEN Scanner

3. Plata furnizorilor de imobilizări:

404 „Furnizori de imobilizări"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"

4. Restituirea sumelor primite pe seama dividendelor suplimentare realizate:

457 „Dividende de plată"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"

Exemplul 4: Se achiziţionează o clădire destinată organizării unui complex comercial, la preţul negociat şi înscris în factură şi în procesul verbal de recepţie cu 240.000.000 lei, o valoare netă consemnată în raportul de expertiză tehnică de 200.000.000 lei şi TVA de 52.800.000 lei (240.000.000 lei x 22%), înregistrându-se operaţiile care se prezintă în continuare:

1. Primirea efectiva a mijlocului fix:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**292.800.000 lei**
2121 „Clădiri"			200.000.000 lei
207 „Fond comercial"			40.000.000 lei
4426 „TVA deductibilă"			52.800.000 lei

B. Achiziţionarea unei imobilizări din import

Operaţiile privind cumpărarea de imobilizări din import se contabilizează la cursul de schimb în vigoare la data efectuării lor şi sunt supuse TVA.

TVA se stabileşte la valoarea în vamă, la care se adaugă taxa vamală şi alte taxe şi accize datorate pentru bunurile provenite din import.

Valoarea în vamă a bunurilor din import se stabileşte prin convertirea în lei a preţurilor externe, la cursul de schimb în vigoare în prima zi a săptămânii în care se înregistrează declaraţia vamală.

Exemplul 1: Se achiziţionează o maşină de lucru din import la un preţ de 50.000$, în condiţii de livrare franco frontiera română.

Data efectuării livrării şi facturării este 15 aprilie 19N, când s-a făcut vămuirea.

Taxa vamală reprezintă 10% din valoarea în vamă. Plata taxei vamale şi a TVA se face prin contul bancar.

Transportul, manipularea şi instalarea mijlocului fix sunt efectuate de către o întreprindere specializată, pentru care s-a plătit suma de 1.400.000 lei, TVA fiind inclus în preţ.

Plata furnizorului extern se face în două tranşe egale: 50% la data de 30 aprilie 19N şi 50% la 30 mai 19N.

Scanned with OKEN Scanner

Cursurile de schimb sunt următoarele:

	13.04.19N	15.04.19N	30.04.19N	30.05.19N
Cursul dolarului	11.600 lei	11.590 lei	11.620 lei	11.580 lei

● *Rezolvare:*

Înregistrarea facturii furnizorului extern la data de 15.04.19N:

Valoare facturii în vamă = 50.000$ x 11.590 lei/$ = 579.500.000 lei

Taxa vamală = valoarea facturii în vamă x % = 579.500.000 lei x 10%
= 57.950.000 lei;

Comision vamal = valoarea facturii în vamă x % = 579.500.000 lei x 0,25%
= 1.448.750 lei;

Baza de calcul a T.V.A. = valoarea facturii în vamă + taxe vamale + comision vamal

Baza de calcul a T.V.A. = 579.500.000 lei + 57.950.000 lei + 1.448.750 lei = 638.898.750 lei

T.V.A. calculat în vamă = 638.898.750 lei x 22%
= 140.557.725 lei

● Înregistrări în contabilitate:

1. Înregistrarea facturii pe baza declaraţiei vamale:

212 „Mijloace fixe	=	%	**638.898.750 lei**
		404 „Furnizori de imobilizări" (50.000$ x 11.590 lei)	579.500.000 lei
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	59.398.750 lei

2. Înregistrarea facturii de transport, manipulare şi instalare:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**1.400.000 lei**
212 „Mijloace fixe"			1.147.541 lei
4426 „T.V.A. deductibilă"			252.459 lei

3. Plata taxei vamale, a comisionului vamal şi a T.V.A.:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**199.956.475 lei**
446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"			59.398.750 lei
4426 „T.V.A. deductibilă"			140.557.725 lei

4. Plata primei tranşe (25.000 $) furnizorului la cursul existent la data plăţii (30 aprilie):

%	=	**5124** „Conturi la bănci în devize"	**291.250.000 lei**
404 „Furnizori de imobilizări" (25.000 $ x 11.590 lei)		(25.000 $ x 11.620 lei)	290.500.000 lei
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"		(25.000 $ x 30 lei)	750.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

5. Plata furnizorului intern:

404 „Furnizori de imobilizări"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei	**1.400.000 lei**

6. Plata celei de-a doua tranşe către furnizorul extern la 30.05.19N:

404 „Furnizori de imobilizări"	=	%	**289.750.000 lei**
(25.000 $ x 11.580 lei)		**5124** „Conturi la bănci în devize"	289.500.000 lei
(25.000 $ x 10 lei)		**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar"	250.000 lei

Exemplul 2: Se achiziţionează din import o instalaţie de lucru cu o factură ce are o valoare de 10.000 $. Cursul dolarului este de 12.000 lei/$. Taxa vamală este 10%, iar comisionul vamal 0,25%. TVA 22%. Transportul datorat unei unităţi din ţara este de 1.000.000 lei, plus TVA 22%. La plata furnizorului extern cursul dolarului este de 12.200 lei/$.

Rezolvare:

Înregistrarea facturii furnizorului extern:

Valoarea facturii în vamă = 10.000 $ x 12.000 lei/$ = 120.000.000 lei
Taxa vamală = 120.000.000 lei x 10% = 12.000.000 lei
Comision vamal = 120.000.000 lei x 0.25% = 300.000 lei
Baza de calcul a T.V.A. = 120.000.000 lei + 12.000.000 lei + 300.000 lei = 132.300.000 lei
T.V.A. calculat în vamă = 132.300.000 lei x 22% = 29.106.000 lei

Înregistrări în contabilitate:

1. Înregistrarea facturii şi a declaraţiei vamale:

212 „Mijloace fixe"	=	%	**132.300.000 lei**
		404 „Furnizori de imobilizări"	120.000.000 lei
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	12.300.000 lei

2. Înregistrarea facturii de transport:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**1.220.000 lei**
212 „Mijloace fixe"			1.000.000 lei
4426 „T.V.A. deductibilă"			220.000 lei

3. Plata taxelor vamale şi a T.V.A.:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**41.406.000 lei**
446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			12.300.000 lei
4426 „T.V.A. deductibilă"			29.106.000 lei

4. Plata furnizorului extern când cursul dolarului era de 12.200 lei/$:

(10.000 $ x 12.200 lei/$ = 122.000.000 lei)

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**5124** „Conturi la bănci în devize"	**122.000.000 lei**
404 „Furnizori de imobilizări"			120.000.000 lei
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			2.000.000 lei

5. Plata furnizorului intern de servicii pentru imobilizari:

404 „Furnizori de imobilizări"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**1.220.000 lei**

II. Intrarea de imobilizări din producţie proprie

Pentru imobilizările necorporale şi corporale obţinute din producţie proprie, înregistrarea contabilă efectuată pe baza *bonului de predare* şi a *procesului-verbal de recepţie* corespunzător pentru costul de producţie se regăseşte sub forma:

20, 21, 23 „Imobilizări necorporale, corporale şi imobilizări în curs"	=	**72** „Venituri din producţia de imobilizări"

Cheltuielile efectuate cu producţia de active imobilizate se contabilizează cu ajutorul conturilor din clasa **6 – Conturile de cheltuieli**, pe măsura angajării lor. La închiderea exerciţiului financiar, cheltuielile sunt decontate asupra contului profit şi pierderi.

Din punct de vedere fiscal, producţia de imobilizări constituie o livrare a întreprinderii pentru sine şi, în principiu, este pasibilă de TVA. Exigibilitatea şi deductibilitatea TVA se înregistrează cu ocazia primei utilizări a bunului. Prin H.G. nr. 512/aug. 1998 cu privire la aprobarea *Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992* se arată că este asimilată cu livrările de bunuri şi servicii, preluarea de către agentul serviciului a unor bunuri pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, în vederea folosirii sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit.

Prin urmare, utilizarea de către agenţii economici, pentru activitatea proprie, a imobilizărilor necorporale şi corporale realizate în unităţile acestora, reprezintă operaţiune impozabilă înregistrarea TVA exigibilă şi deductibilă efectuându-se prin formula contabilă:

4426 „TVA – deductibilă" = **4427** „TVA – colectată"

TVA poate fi deductibilă 100% sau într-o anumită proporţie, de exemplu 80%. Partea nedeductibilă se include în costul activului imobilizat, fiind înregistrată astfel:

20 sau 21 „Imobilizări necorporale şi corporale" = **4426** „TVA – deductibilă"

Exemplul 1: Întreprinderea realizează, în regie, o clădire în următoarele condiţii:

a) *cheltuieli înregistrate în contabilitatea financiară:*
- *materii prime* *25.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

– *salarii*	*10.000.000 lei*
– *amortizări*	*15.000.000 lei*
– *dobânzi la credite de finanţare a investiţiei*	*5.000.000 lei*
TOTAL	*55.000.000 lei*

b) *costul de producţie calculat în contabilitatea de gestiune se prezintă astfel:*

– *cheltuieli cu materii prime*	*25.000.000 lei*
– *salarii directe*	*8.000.000 lei*
TOTAL COSTURI DIRECTE	*33.000.000 lei*
– *cheltuieli indirecte repartizate*	*13.000.000 lei*
– *dobânzi*	*5.000.000 lei*
TOTAL COST DE PRODUCŢIE	***51.000.000*** *lei*
– *cheltuieli generale de administraţie (costul perioadei)*	*4.000.000 lei*

Reflectarea operaţiilor în contabilitatea financiară se prezintă astfel:

1) constatarea şi înregistrarea cheltuielilor:

600 „Cheltuieli cu materii prime“	=	**300** „Materii prime“	**25.000.000 lei**
641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“	=	**421** „Personal-remuneraţii datorate“	**10.000.000 lei**
681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele“	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale“	**15.000.000 lei**
666 „Cheltuieli privind dobâzile“	=	**512** „Conturi curente la bănci“	**5.000.000 lei**

2) înregistrarea recepţiei şi punerii în funcţiune a clădirii, la cost de producţie;

2121 „Construcţii“	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale“	**51.000.000 lei**
şi			
4426 „TVA – deductibilă“	=	**4427** „TVA – colectată“	**11.220.000 lei**

Gradul de deducere a TVA este egal cu **prorata** stabilită la deschiderea exerciţiului. Se presupune că acest raport este de 80%.

2121 „Construcţii“	=	**4426** „TVA – deductibilă“	**2.244.000 lei**

11.220.000 lei (1-0,80) = 2.244.000 lei

sau

(51.000.000 lei x 22% x 20%) = 2.244.000 lei

Exemplul 2: În cadrul unei singure perioade de gestiune se obţine din producţia proprie un aparat de măsurare la costul efectiv de 4.000.000 lei. TVA aferentă este deductibilă 80%. Pe baza devizului, procesului-verbal de recepţie şi a notei de contabilitate se înregistrează operaţiile care se prezintă în continuare:

Scanned with OKEN Scanner

1) Intrarea în patrimoniu a mijlocului fix:

2123 „Aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare"	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale"	**4.000.000 lei**

3) Reflectarea TVA deductibilă de 704.000 lei (4.000.000 x 22% x 80%) aferentă investiţiei înregistrate anterior:

4426 „TVA deductibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**704.000 lei**

În ceea ce priveşte TVA referitoare la producţia de imobilizări se menţionează că atunci când este numai parţial deductibilă este justificat ca partea nedeductibilă să se includă în costul de producţie aferent activului imobilizat obţinut, debitându-se **contul 212 „Mijloace fixe"** prin creditul **contului 4427 „TVA colectată"**.

În situaţia obţinerii din producţia proprie a unor mijloace fixe cu TVA nedeductibilă, integral sau parţial, se procedează la înregistrarea sumelor respective în debitul **contului 212 „Mijloace fixe"** şi creditul **contului 4427 „TVA colectată"**.

Exemplul 3: Se construieşte o hală industrială pentru care se fac următoarele cheltuieli: materiale consumabile 100.000.000 lei, energie facturată de terţi 4.000.000 lei, plus TVA 22%, uzura obiectelor de inventar 100.000 lei, amortizarea utilajelor 2.000.000 lei, salariile muncitorilor 10.000.000 lei, CAS 2.500.000 lei, fond de şomaj 500.000 lei:

Rezolvare:

1) Înregistrarea consumului de materiale:

6011 „Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	**3011** „Materiale auxiliare"	**100.000.000 lei**

2) Energia facturată de terţi:

%	=	**401** „Furnizori"	**4.880.000 lei**
605 „Cheltuieli privind energia şi apa"			4.000.000 lei
4426 „TVA deductibilă"			880.000 lei

3) Uzura obiectelor de inventar:

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**322** „Uzura obiectelor de inventar"	**100.000 lei**

4) Amortizarea utilajelor folosite:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2814** „Amortizarea mijloacelor de transport"	**2.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

5) Salariile datorate muncitorilor:

641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"	=	**421** „Personal-remuneraţii datorate"	**10.000.000 lei**

6) Contribuţia unităţii la asigurările sociale:

6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	**2.500.000 lei**

7) Contribuţia unităţii la fondul de şomaj:

6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=	**4371** „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	**500.000 lei**

8) Lucrarea de investiţii fiind terminată, la sfârşitul lunii se înregistrează recepţia acesteia:

2121 „Construcţii"	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale"	**119.100.000 lei**

9) TVA aferentă producţiei de imobilizări ce reprezintă o „vânzare" pentru sine (119.100.000 x 22% = 26.202.000):

4426 „TVA deductibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**26.202.000 lei**

III. Intrare de imobilizări prin donaţii sau primirea de imobilizări cu titlu gratuit

Exemplul 1: Se primeşte prin donaţie un autoturism a cărui valoare actuală estimată pe bază de documente doveditoare este de 50.000.000 lei, iar pe baza procesului verbal de predare-primire şi a notei de contabilitate se înregistrează operaţiile ce se prezintă în continuare:

1) Primirea, ca donaţie, a autoturismului:

2124 „Mijloace de transport"	=	**131** „Subvenţii pentru investiţii"	**50.000.000 lei**

2) Amortizarea lunară, care se presupune că este de 2.000.000 lei:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2814** „Amortizarea mijloacelor de transport"	**2.000.000 lei**

3) Diminuarea sursei de obţinere a mijlocului fix corespunzător amortizării înregistrate:

131 „Subvenţii pentru investiţii"	=	**7727** „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"	**2.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2:

1. La unitatea care donează:

Întreprinderea A achiziţionează un televizor în valoare de 6.300.000 lei, pe care îl donează:

a) achiziţionarea mijlocului fix:

2126 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**6.300.000 lei**

b) transmiterea prin donaţie:

6712 „Donaţii şi subvenţii acordate"	=	**2126** „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	**6.300.000 lei**

2. La unitatea primitoare:

a) primirea mijlocului fix:

2126 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	=	**131** „Subvenţii pentru investiţii"	**6.300.000 lei**

b) înregistrarea amortizării lunare de 1.000.000 lei a mijlocului fix primit prin donaţie:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2816** „Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale	**1.000.000 lei**

c) Diminuarea sursei de obţinere a mijlocului fix corespunzător amortizării înregistrate:

131 „Subvenţii pentru investiţii"	=	**7727** „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"	**1.000.000 lei**

Exemplul 3: O societate comercială primeşte cu titlu gratuit un autocamion evaluat la suma de 60.000.000 lei.

Rezolvare:

1) Primirea mijlocului fix cu titlu gratuit:

2124 „Mijloace de transport"	=	**131** „Subvenţii pentru investiţii"	**60.000.000 lei**

2) Amortizarea lunară a mijlocului fix care se presupune 1.500.000 lei:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2814** „Amortizarea mijloacelor de transport"	**1.500.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

3) Trecerea la venituri a sumei inclusă pe cheltuieli:

131 „Subvenţii pentru investiţii"	=	**7727** „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"	**1.500.000 lei**

IV. Operaţii particulare privind intrarea de mijloace fixe

a) Creşterea valorii contabile a imobilizărilor corporale prin adăugarea de accesorii care schimbă parametrii tehnici iniţiali

În această situaţie se află creşterea valorii mijloacelor fixe prin adăugarea de accesorii, aparate de măsurare sau control ori alte părţi componente. Tipurile de înregistrări contabile care intervin sunt următoarele:

a) înregistrarea accesoriilor cumpărate şi recepţionate:

3 „Conturi de stocuri"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"

b) încorporarea accesoriilor în valoarea imobilizărilor corporale:

212 „Mijloace fixe"	=	**3** „Conturi de stocuri"

Exemplul 1: Se majorează valoarea de intrare a unei instalaţii de lucru, ca urmare a adăugirii unor accesorii achiziţionate şi înscrise în Nota de recepţie şi constatare de diferenţe la costul total de 5.500.000 lei, ceea ce se înregistrează în continuare, astfel:

1) Achiziţionarea accesoriilor:

301 „Materiale consumabile"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"	**5.500.000 lei**

2) Încorporarea accesoriilor în valoarea mijlocului fix:

2123 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	**301** „Materiale consumabile"	**5.500.000 lei**

b) Creşterea valorii contabile a mijloacelor fixe prin modernizare

Aşa cum prevăd standardele contabile internaţionale este greu să se determine dacă cheltuielile ulterioare punerii în funcţiune, ce privesc mijloacele fixe, constituie modernizări – şi trebuie înregistrate la imobilizări – sau sunt reparaţii şi trebuie înregistrate la cheltuieli. Aşa cum s-a mai arătat, numai **cheltuielile care îmbunătăţesc performanţele mijloacelor fixe faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial şi care asigură obţinerea de venituri suplimentare faţă de cele realizate cu mijloacele iniţiale** pot fi incluse în valoarea contabilă de intrare, mărind-o în mod corespunzător. Ca exemple, se pot menţiona: creşterea duratei de serviciu normală a mijloacelor fixe, sporirea capacităţii de producţie, o ameliorare substanţială a calităţii producţiei sau diminuarea cheltuielilor de exploatare.

În contabilitate, cheltuielile efectuate cu modernizarea mijloacelor fixe se înregistrează similar intrărilor de imobilizări prin construcţie sau producţie proprie.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Pentru modernizarea unor instalaţii de lucru existente, efectuată prin atelierul mecanic propriu, se fac cheltuieli cu: materiale 8.000.000 lei, salarii 4.000.000 lei, CAS 30%, fond de şomaj 5%.

Rezolvare:

1) Consumul materialelor:

6011 „Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	**3011** „Materiale auxiliare"	**8.000.000 lei**

2) Salariile aferente:

641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"	=	**421** „Personal-remuneraţii datorate"	**4.000.000 lei**

3) CAS datorat (4.000.000 x 30% = 1.200.000):

6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	**1.200.000 lei**

4) Contribuţia unităţii la fondul de şomaj (4.000.000 x 5% = 200.000):

6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=	**4371** „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	**200.000 lei**

5) Încorporarea cheltuielilor de modernizare în valoarea instalaţiei de lucru existente:

2122 „Echipamentele tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale"	**13.400.000 lei**

6) TVA aferentă producţiei de imobilizări ce reprezintă o „vânzare" pentru sine: (13.400.000 x 22% = 2.948.000 lei)

4426 „TVA deductibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**2.948.000 lei**

c) Creşterea valorii mijloacelor fixe prin reevaluare

Diferenţele din reevaluarea mijloacelor fixe se contabilizează în funcţie de varianta aleasă pentru reţinerea noii valori contabile de intrare, **valoarea rămasă actualizată** sau **valoarea brută actualizată**.

Dacă este adoptată **valoarea rămasă actualizată**, tipurile de înregistrări care intervin sunt:

a) anularea amortizării cumulate pentru a aduce valoarea brută contabilă de intrare la nivelul valorii nete contabile (valorii rămase de amortizat):

281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	=	**212** „Mijloace fixe"	

Scanned with OKEN Scanner

b) înregistrarea diferenţelor din reevaluare, calculate pe baza relaţiei:

valoarea rămasă actualizată – valoarea rămasă înainte de actualizare,

212 „Mijloace fixe"	=	**105** „Diferenţe din reevaluare"

În situaţia în care este reţinută varianta **valorii brute actualizate**, pentru diferenţa din reevaluare rezultată se face înregistrarea:

212 „Mijloace fixe"	=	**105** „Diferenţe din reevaluare" **281** „Amortizări privind imobilizările corporale"

Se precizează că diferenţa din reevaluare se calculează în funcţie de valoarea rămasă actualizată şi valoarea rămasă înainte de actualizare. Procedând astfel, se previne preluarea la rezultate a creşterii amortismentelor anterioare datei de reevaluare.

Un exemplu ilustrează situaţia de mai sus: un mijloc fix în valoare de 10.000.000 lei, amortizat pentru valoarea de 4.000.000 lei, este supus reevaluării în condiţiile în care indicele de actualizare este 120%, durata normală de utilizare cinci ani.

a) varianta actualizării valorii rămase de amortizat

– *valoarea rămasă actualizată = 6.000.000 lei x 120% = 7.200.000 lei*

– *diferenţa din reevaluare = 7.200.000 lei – 6.000.000 lei = 1.200.000 lei*

Înregistrări contabile:

1) anularea amortizării acumulate:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	=	**212** „Mijloace fixe"	**4.000.000 lei**

2) înregistrarea diferenţei din reevaluare:

212 „Mijloace fixe"	=	**105** „Diferenţe din reevaluare"	**1.200.000 lei**

3) anuitatea amortizării în noile condiţii în care durata rămasă de amortizare este de 5 ani – 2 ani = 3 ani:

D	**212 Mijloace fixe**	C
10.000.000		4.000.000
1.200.000		SD 7.200.000

$$\textit{Anuitatea amortizării} = \frac{7.200.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 2.400.000 \text{ lei}$$

b) varianta actualizării valorii contabile de intrare (brută)

– *Valoarea actualizată = 10.000.000 lei x 120% = 12.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

– *Plusvaloarea din reevaluare în funcţie de valoarea brută*
= 12.000.000 lei – 10.000.000 lei = 2.000.000 lei

– *Plusvaloarea din reevaluare aferentă valorii rămase*
$= 2.000.000 \text{ lei} \times \frac{6.000.000 \text{ lei}}{10.000.000 \text{ lei}} = 1.200.000 \text{ lei}$

– *Diferenţa dintre cele două plusvalori din reevaluare*
= 2.000.000 lei – 1.200.000 lei = 800.000 lei

Înregistrări contabile:

1) înregistrarea plusvalorii din reevaluare:

		%	**2.000.000 lei**
212 „Mijloace fixe"	=	**105** „Diferenţe din reevaluare"	1.200.000 lei
		281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	800.000 lei

2) anuitatea amortizării în noile condiţii:

D	**212 Mijloace fixe**	C
10.000.000		
2.000.000		
12.000.000		

Potrivit Normelor privind reevaluarea clădirilor, construcţiilor speciale şi a terenurilor, aprobate prin H.G. nr. 893/1998, modificată şi completată prin H.G. nr. 95/1999, pentru evidenţierea distinctă în contabilitatea agenţilor economici a diferenţelor rezultate în urma reevaluării, în Planul de conturi general s-au introdus următoarele conturi:

105.01 „Diferenţe din reevaluarea terenurilor"
105.03 „Diferenţe din reevaluarea clădirilor"
105.04 „Diferenţe din reevaluarea construcţiilor speciale"
105.05 „Diferenţe din reevaluarea imobilizărilor corporale în curs privind clădirile şi construcţiile speciale"
2111.1 „Diferenţe din reevaluarea terenurilor"
2121.1 „Diferenţe din reevaluarea clădirilor"
2122.1 „Diferenţe din reevaluarea construcţiilor speciale"
231.1 „Diferenţe din reevaluarea imobilizărilor corporale în curs de natura clădirilor şi construcţiilor speciale"

Valoarea rămasă şi diferenţele din reevaluare se determină prin întocmirea anexei nr. 1 la Normele menţionate, cu următorul conţinut:

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA Nr. 1
la norme

Unitatea patrimonială

SITUAŢIA
determinării valorii rămase actualizate a imobilizărilor corporale supuse reevaluării

Nr. crt.	Denumirea imobilizării corporale sau corporale în curs	Valoarea de înregistrare din contabilitate	Amortizarea calculată			Total amortizare	Valoarea rămasă neamortizată	Coeficient de actualizare	Valoarea actualizată	Grad de uzură scriptică (%)	Amortizarea actualizată	Diferenţă amortizare	Valoarea rămasă neactualizată	Diferenţe din reevaluare calculate	Ajustări ale valorii propuse de comisia de inventariere	Diferenţe de înregistrat	Observaţii
			în debit cont 8045	în credit cont 281	Amortizarea aferentă activelor scoase conform reglementărilor legale cont 281												
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
						col 3+ col 4+ col 5	col 2 - col 6		col 2x col 8	col 6x100 / col 2	col 9xcol 10 / 100	col 11- col 6	col 9- col 11	col 9- col 2		col 14 ± col 15	

Scanned with OKEN Scanner

Pentru înregistrarea în contabilitate a diferenţelor rezultate în urma reevaluării terenurilor, clădirilor şi a construcţiilor speciale se va avea în vedere următoarea monografie contabilă (anexa nr. 2 la Norme):

(a.) Înregistrarea direfenţelor din reevaluarea terenurilor (col. 16 din anexa nr. 1):
2111.1 = 105.01

(b) înregistrarea diferenţelor din reevaluarea clădirilor şi construcţiilor speciale (col. 16 din anexa nr. 1):
2121.1 = 105.03
2122.1 = 105.04

(c.) Înregistrarea diferenţelor din reevaluarea imobilizărilor corporale în curs de natura clădirilor şi construcţiilor speciale (col. 16 din anexa nr. 1):
231.1 = 105.05

(d.) Înregistrarea diferenţei dintre amortizarea actualizată şi cea înregistrată până la data reevaluării (col. 12 din anexa nr. 1):
105/analitic distinct = 281/analitic distinct – din col. 12 (amortizarea actualizată – amortizarea înregistrată)

(e.) Înregistrarea amortizării aferente gradului de neutilizare (col. 4 din anexa nr. 1):
105/analitic distinct = 281/analitic distinct – din col. 4 (amortizări aferente gradului de neutilizare)
şi concomitent,
Credit cont 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" cu amortizarea înscrisă în col. 4 din anexa nr. 1

În bilanţul contabil încheiat la data de 31 decembrie 1998 sumele reprezentând diferenţe din reevaluarea imobilizărilor corporale se vor reflecta astfel:

- În formularul *cod 10 – activ* – soldurile conturilor de diferenţe din reevaluare vor fi înscrise împreună cu soldurile conturilor de imobilizări respective.
- În formularul *cod 10 – pasiv* –soldurile conturilor de diferenţe din reevalări (analiticele contului 105) vor fi înscrise la capitaluri proprii.

(f.) La începutul anului 1999 conturile 2111.1 „Diferenţe din reevaluarea terenurilor", 2121.1 „Diferenţe din reevaluarea clădirilor", 2122.1 „Diferenţe din reevaluarea constrcuţiilor speciale" şi 231.1 „Diferenţe din reevaluarea imobilizărilor corporale în curs de natura clădirilor şi construcţiilor speciale" se vor închide prin debitul conturilor corespunzătoare de imobilizări corporale, respectiv de imobilizări corporale în curs, după caz, din Planul de conturi general în vigoare.

B. Contabilitatea operaţiilor privind ieşirile de mijloace fixe

În general, operaţiile privind ieşirea imobilizărilor necorporale şi corporale se individualizează sub forma scoaterii din funcţiune, prin vânzare la licitaţie sau cesionare, ori datorită unor operaţii excepţionale (lipsuri la inventar, degradări, etc.).

Scanned with OKEN Scanner

a) Ieşiri de mijloace fixe prin scoaterea din funcţiune şi casarea mijloacelor fixe

Scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe cu valoare de intrare complet amortizată sau cu valoarea de intrare rămasă nerecuperată se face, la societăţile comerciale, cu aprobarea consiliului de administraţie.

În cazul instituţiilor publice, scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe înainte de expirarea duratei normale de utilizare sau cu durata normală de utilizare consumată se aprobă de către ordonatorul principal de credite.

După aprobarea scoaterii din funcţiune a mijloacelor fixe se va proceda la valorificarea acestora.

Procedura de valorificare prin vânzare (licitaţie sau negociere directă) sau prin casare va fi aprobată tot de către consiliul de administraţie.

Casarea mijloacelor fixe se va face de către o **comisie de casare** numită prin decizia organului care a aprobat scoaterea din funcţiune.

Cu ocazia casării se va proceda la dezmembrarea mijloacelor fixe şi la valorificarea acestora, astfel:

- vânzarea componentelor rezultate în urma dezmembrării;
- utilizarea componentelor rezultate la executarea altor mijloace fixe din cadrul unităţii;

  Evaluarea componentelor se va face de către comisia de casare;
- valorificarea ca materiale nerecuperabile;

Valorificarea bunurilor scoase din funcţiune, aparţinând instituţiilor publice, se face potrivit reglementărilor elaborate în mod distinct.

Declasarea şi casarea unor bunuri materiale, altele decât mijloacele fixe, sunt de competenţa consiliilor de administraţie ale agenţilor economici, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului, în cazul instituţiilor publice.

La agenţii economici cu capital integral sau majoritar de stat, precum şi la regiile autonome, casarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune se face numai după ce s-au epuizat posibilităţile de valorificare a acestora prin vânzare pe bază de licitaţie, conform prevederilor legale.

În cazul în care activele imobilizate sunt amortizate integral, documentul întocmit este *„Procesul-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe"*, iar înregistrarea la valoarea contabilă de intrare este:

28	„Amortizări privind imobilizările"	=	**20 sau 21** „Imobilizări necorporale şi corporale"	

Dacă activele imobilizate scoase din funcţiune din proprie iniţiativă (se casează) şi nu sunt amortizate integral, valoarea rămasă de amortizat se acoperă din sumele rezultate în urma valorificării acestora, iar diferenţa rămasă neacoperită se va recupera din cheltuielile de exploatare, fără a fi luată în calculul profitului impozabil – respectiv fără a fi deductibilă. Durata recuperării şi anuităţile de recuperare a diferenţei de amortizat se stabilesc de către consiliul de administraţie la regiile autonome, după caz, fără a depăşi cinci ani.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în contabilitate a scoaterii din evidenţă din proprie iniţiativă (mijlocul fix este depăşit din punct de vedere al performanţelor sale sau cheltuielile ce trebuie efectuate cu reparaţia depăşesc costul unui alt mijloc fix nou) a mijloacelor fixe neamortizate integral este de forma:

	%		
281	„Amortizări privind imobilizările" (valoarea *amortizării înregistrată până la data scoaterii din evidenţă)*	=	**212** „Mijloace fixe" *(valoarea contabilă de intrare)*
6721	„Cheltuieli privind activele cedate" *(valoarea rămasă de amortizat)*		

Dacă consiliul de administraţie a aprobat recuperarea cheltuielilor ce reprezintă valoarea rămasă de amortizat, pe o perioadă de până la cinci ani, în locul contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate" se va utiliza contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" care preia aceste cheltuieli, situaţie în care formula contabilă devine:

	%		
281	„Amortizări privind imobilizările"	=	**212** „Mijloace fixe"
471	„Cheltuieli înregistrate în avans"		

Şi în acest caz prevederile legale prevăd eşalonarea şi suportarea treptată – în maximum cinci ani, cu aprobarea consiliului de administraţie, a cheltuielilor ce reprezintă valoarea rămasă de amortizat, înregistrarea contabilă devenind:

	%		
281	„Amortizări privind imobilizările"	=	**212** „Mijloace fixe"
471	„Cheltuieli înregistrate în avans"		

iar anual:

6871	„Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans" – analitic distinct

Datorită faptului că respectivele cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor sunt considerate aferente gradului de neutilizare a mijloacelor fixe (se înregistrează în debitul contului 8045) şi se regăsesc în suma încasată ce reprezintă contravaloarea veniturilor din cedarea activelor; acestea sunt **nedeductibile** fiscal în calculul profitului impozabil*.

* H.G. nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992 privind T.V.A.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea neamortizată înregistrată în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" – analitic distinct, se va include în cheltuieli excepţionale pe o perioadă de maximum 5 ani, anual efectuându-se înregistrarea contabilă:

6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans" – analitic distinct	

În cazul scoaterii din evidenţă – *în urma vânzării* – a mijloacelor fixe incomplet amortizate, înregistrarea contabilă este aceeaşi, respectv:

%	=	**212** „Mijloace fixe" (valoarea contabilă de intrare)	
281 „Amortizări privind imobilizările" (valoarea amortizării înregistrată până la data vânzării)			
6721 „Cheltuieli privind activele cedate" (valoarea rămasă de amortizat)			

Concomitent se creditează contul 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" cu suma aferentă gradului de neutilizare înregistrată în debitul acestui cont.

Exemplul 1: Situaţia în contabilitate la scoaterea din funcţiune a unui utilaj se prezintă astfel: valoarea contabilă 6.000.000 lei, amortizarea înregistrată 4.800.000 lei, cheltuieli ocazionate de casare 1.000.000 lei, din care materiale 400.000 lei, salarii 600.000 lei, piese de schimb recuperate 1.200.000 lei.

Rezolvare:

1) Scoaterea din evidenţă a utilajului:

%	=	**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	**6.000.000 lei**
2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice"			4.800.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"			1.200.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2) Cheltuieli ocazionate de casarea utilajului:

6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"	=	%	**1.000.000 lei**
		301 „Materiale consumabile"	400.000 lei
		421 „Personal remuneraţii datorate"	600.000 lei

3) Preluare la piese de schimb:

3014 „Piese de schimb"	=	**346** „Produse reziduale" din operaţii de gestiune"	**1.200.000 lei**

şi concomitent, pentru piese de schimb recuperate:

346 „Produse reziduale"	=	**7718** „Alte venituri excepţionale	**1.200.000 lei**

4) Diferenţa 1.200.000 lei – 1.000.000 lei = 200.000 lei se foloseşte pentru compensarea sumei rămasă de amortizat de 1.200.000 lei,

6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale", analitic, *Amortizarea recuperărilor din dezmembrări"*	**200.000 lei**

şi:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale" – analitic „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări"	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate"	**200.000 lei**

5) înregistrarea diferenţei de amortizare (1.200.000 lei – 200.000 lei), de recuperat într-o perioadă de până la cinci ani:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate"	**1.000.000 lei**

6) înregistrarea etalării diferenţelor neamortizate care se includ în cheltuielile de exploatare pe o perioadă de cinci ani, cota anuală este de 1.000.000 lei : 5 ani = 200.000 lei.

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans"	**200.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2: Se scoate din funcţiune un mijloc fix în valoare de 100.000.000 lei în situaţia:

1.a. amortizat integral;
1.b. amortizat în proporţie de 80%.
Cu ocazia casării se fac următoarele cheltuieli:

– consum de materiale auxiliare	200.000 lei
– consum de combustibil	60.000 lei
– salarii datorate personalului	2.000.000 lei
– contribuţia la asigurări sociale 30%	600.000 lei
– fond pentru şomaj 5%	100.000 lei
Total	**2.960.000 lei**

Din casare rezultă piese de schimb în valoare de 3.500.000 lei.

Valoarea neamortizată a imobilizărilor scoase din gestiune, înainte de expirarea duratei de funcţionare, cheltuielile făcute cu casarea şi veniturile rezultate ca urmare a valorilor materiale rezultate din casare, nu constituie operaţii din activităţi curente normale de gestiune, ci operaţii din activitatea excepţională de gestiune.

Rezolvare:

1) Înregistrarea cheltuielilor cu casarea:

6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	%	**2.960.000 lei**
		3011 „Materiale auxiliare"	200.000 lei
		3012 „Combustibil"	60.000 lei
		421 „Personal-remuneraţii datorate"	2.000.000 lei
		431 „Asigurări sociale"	600.000 lei
		437 „Ajutor de şomaj"	100.000 lei

2) Înregistrarea materialelor obţinute din casare:

preluarea la piese de schimb:

3014 „Piese de schimb"	=	**346** „Produse reziduale din operaţii de gestiune"	**3.500.000 lei**

şi concomitent, valoarea pieselor de schimb recuperate:

346 „Produse reziduale"	=	**7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	**3.500.000 lei**

3) La finele exerciţiului are loc închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri prin **contul „Profit şi pierderi"**:

121 „Profit şi pierderi"	=	**6718** „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune"	**2.960.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

7718 „Alte venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune“	=	**121** „Profit şi pierderi“	**3.500.000 lei**

În urma operaţiei de casare rezultă un profit de 520.000 lei.

În cazul în care din casare ar rezulta o valoare a materialelor mai mică decât cheltuielile făcute (2.000.000 lei materiale şi cheltuieli 2.960.000 lei), **contul 121 „Profit şi pierderi“** va prezenta sold debitor de 960.000 lei, reprezentând o pierdere rezultată din scoaterea din folosinţă.

5) Înregistrarea ieşirii din gestiune a mijloacelor fixe:

1. a) *complet amortizat:*

281 „Amortizări privind imobilizările corporale“	=	**212** „Mijloace fixe“	**100.000.000 lei**

1. b) *mijlocul fix este incomplet amortizat (numai 80%):*

%	=	**212** „Mijloace fixe“	**100.000.000 lei**
281 „Amortizări privind imobilizările corporale“			80.000.000 lei
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“			20.000.000 lei

Exemplul 3: Scoaterea din funcţiune (casarea) a unor mijloace fixe neamortizate integral. Se scot din funcţiune mijloace de transport amortizate doar în valoare de 8.000.000 lei. Cheltuielile de dezmembrare efectuate de terţi sunt de 400.000 lei, iar piesele de schimb recuperate de 1.000.000 lei. Valoarea neamortizată se suportă de unitate în doi ani de la data casării:

Rezolvare:

1) Scoaterea din patrimoniu a mijloacelor de transport casate:

%	=	**2124** „Mijloace de transport“	**10.000.000 lei**
2814 „Amortizarea mijloacelor de transport“			8.000.000 lei
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“			2.000.000 lei

– Concomitent se creditează **contul 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe“** cu suma aferentă gradului de neutilizare înregistrată în debitul acestui cont.

Scanned with OKEN Scanner

2) Trecerea valorii neamortizate asupra cheltuielilor prilejuite de amortizarea mijloacelor fixe în primul şi în al doilea an după data casării:

6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans"	**1.000.000 lei**

3) Cheltuieli de dezmembrare a mijloacelor de transport datorate unui furnizor de servicii (fără contabilizare TVA):

6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"*	=	**401** „Furnizori"	**400.000 lei**

4) Piese de schimb recuperate din dezmembrarea mijloacelor de transport casate:

3014 „Piese de schimb"	=	**7728** „Alte venituri excepţionale privind operaţiile de capital"*	**1.000.000 lei**

5) Diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile ocazionate de casare a mijloacelor de transport neamortizate integral se va înregistra în contabilitate ca o cheltuială asimilată amortizării mijloacelor fixe astfel:

6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor" – analitic distinct	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale" – analitic distinct	**600.000 lei**

Exemplul 4: Scoaterea din funcţiune (casarea) a unor mijloace fixe amortizate integral. Se scot din funcţiune instalaţii de lucru cu o valoare de 20.000.000 lei, amortizate integral, ce nu se regăsesc în capitalul social. Cheltuielile de casare efectuate de o unitate specializată sunt de 500.000 lei, iar piesele de schimb recuperate sunt de 700.000 lei.

Rezolvare:

1) Scoaterea din inventar a instalaţiei de lucru casate:

2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice"	=	**2123** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	**20.000.000 lei**

Concomitent, se creditează **contul 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"** cu suma aferentă gradului de neutilizare înregistrată în debitul acestui cont.

* În locul conturilor 6728 şi 7728 se pot folosi conturile 6718 şi 7718, dacă mijloacele fixe casate nu s-au regăsit la data casării în capitalul social

Scanned with OKEN Scanner

2) Cheltuielile de casare datorate (fără înregistrarea TVA):

6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	**401** „Furnizori"	**500.000 lei**

3) Piese de schimb recuperate:

3014 „Piese de schimb"	=	**7718** „Alte venituri excepţionale privind operaţiile de gestiune"	**700.000 lei**

● Închiderea contului de cheltuieli şi venituri:

121 „Profit şi pierdere"	=	**6718** „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	**500.000 lei**
7718 „Alte venituri excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	**121** „Profit şi pierdere"	**700.000 lei**

● Profitul net obţinut se trece asupra surselor proprii de finanţare: (200.000 lei – 76.000 lei (impozit pe profit 38%) = 124.000 lei):

129 „Repartizarea profitului"	=	**118** „Alte fonduri" – analitic distinct	**124.000 lei**

Exemplul 5: Se scoate din funcţiune (casează) o *instalaţie de lucru complet amortizată,* referitor la care se cunosc: valoarea de intrare, de 12.000.000 lei; valoarea pieselor de schimb şi a altor materiale recuperate, de 550.000 lei şi respectiv 450.000 lei, precum şi valoarea cheltuielilor efectuate cu casarea de 750.000 lei, rezultând o diferenţă favorabilă între recuperări şi cheltuieli de 250.000 lei (1.000.000 – 750.000).

Rezolvare:

Pe baza procesului verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe, a documentelor justificative de cheltuieli şi a notei de contabilitate se înregistrează operaţiile economice care se prezintă în continuare astfel:

1) Scăderea din evidenţă a mijlocului fix casat:

2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice	=	**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	**12.000.000 lei**

2) Recuperarea pieselor de schimb şi a materialelor auxiliare:

346 „Produse reziduale"	=	**7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de capital"	**1.000.000 lei**

şi concomitent:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**346** „Produse reziduale"	**1.000.000 lei**
3011 „Materiale auxiliare"			450.000 lei
3014 „Piese de schimb"			550.000 lei

3) Colectarea cheltuielilor cu casarea mijlocului fix, executată de un terţ:

%	=	**401** „Furnizori"	**885.000 lei**
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"			750.000 lei
4426 „TVA deductibilă"			135.000 lei

4) Majorarea surselor proprii de finanţare cu diferenţa favorabilă dintre recuperări şi cheltuieli, de 250.000 lei:

129 „Repartizarea profitului"	=	**118** „Alte fonduri"– analitic distinct	**250.000 lei**

Această ultimă înregistrare contabilă nu se efectuează în cazul în care recuperările sunt mai mici sau egale cu cheltuielile privind casarea.

Exemplul 6: Se scoate din funcţiune şi se casează o *instalaţie de control şi reglare amortizată parţial* (înaintea expirării duratei normale de utilizare), la care se cunosc: valoarea de intrare de 8.000.000 lei, amortizarea înregistrată de 5.000.000 lei, valoarea obiectelor de inventar şi a altor materiale recuperate de 1.100.000 lei şi respectiv 300.000 lei, valoarea cheltuielilor cu casarea de 648.000 lei, din care: salarii 480.000 lei, contribuţii pentru asigurările sociale de 144.000 lei (30%) şi ajutorul de şomaj de 24.000 lei (5%).

Rezolvare:

Pe baza procesului verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe, a statului de salarii şi a notei de contabilitate se reflectă în contabilitate operaţiile economice care se redau în continuare:

1) Colectarea cheltuielilor ocazionate cu casarea mijlocului fix:

6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"	=	%	**648.000 lei**
		421 „Personal-remuneraţii datorate"	480.000 lei
		4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	144.000 lei
		4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	24.000 lei

2) Recuperările de obiecte de inventar şi de materiale auxiliare:

%	=	**7728** „Alte venituri excepţionale privind operaţiile de capital"	**1.400.000 lei**
3011 „Materiale auxiliare"			300.000 lei
321 „Obiecte de inventar"			1.100.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

3) Majorarea amortizării cu diferenţa favorabilă dintre veniturile obţinute în urma casării, de 1.400.000 lei, şi cheltuielile efectuate cu această operaţie, de 648.000 lei, deci 752.000 lei:

6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor" – analitic distinct	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale", analitic: „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări"	**752.000 lei**

4) Scăderea din evidenţă a mijlocului fix scos din funcţiune:

%	=	**2123** „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"	**8.000.000 lei**
281 „Amortizări privind imobilizările corporale"			5.752.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"			2.248.000 lei

5) Reflectarea în contabilitate în vederea recuperării a diferenţei de amortizat într-o perioadă de 3 ani, limita maximă permisă fiind de 5 ani:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate"	**2.248.000 lei**

6) Includerea integrală în cheltuieli, în proporţia de 1/3 în fiecare din cei 3 ani stabiliţi de Consiliul de administraţie, a diferenţei neamortizate:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans"	**2.248.000 lei**

b) Ieşiri de mijloace fixe prin cedare

Ieşirile sub formă de vânzare generează două categorii de operaţii:

a) operaţii privind **scoaterea din inventar** prin diminuarea amortizării şi creşterea cheltuielilor pentru valoarea rămasă de amortizat sau netă contabilă:

28 „Amortizări privind imobilizările" *(amortizarea înregistrată)*	=	**20 sau 21** „Imobilizări necorporale şi corporale" *(valoarea contabilă)*	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate" *(valoarea rămasă neamortizată sau netă contabilă)*			

Scanned with OKEN Scanner

b) operaţii privind **cesionarea sau vânzarea** activelor imobilizate, cu preţul de vânzare şi TVA înregistrate pe baza facturii:

461 „Debitori diverşi"	=	%	
		7721 „Venituri din operaţii de capital"	
		4427 „TVA colectată"	

Dacă activele imobilizate ieşite nu sunt supuse amortizării, întreaga valoare contabilă se înregistrează pe **debitul contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** şi în **creditul conturilor de imobilizări**. Totodată, se diminuează provizioanele pentru deprecieri prin **debitarea** conturilor din **grupa 29 „Provizioane privind deprecierea imobilizărilor"** şi creditarea conturilor de venituri excepţionale. De asemenea, imobilizările corporale, care au fost scoase din funcţiune şi sunt deţinute în vederea cesionării, figurează în anexa la bilanţ ca un post distinct fiind evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea netă contabilă şi valoarea reziduală netă. Orice pierdere probabilă este imediat înregistrată la rezultate prin constituirea de provizioane.

Exemplul 1: Ieşiri de mijloace fixe prin vânzare la o persoană juridică. Se vinde un mijloc de transport a cărui valoare este de 50.000.000 lei, amortizat integral. Preţul de facturare este de 15.000.000 lei.

Rezolvare:

1) Scoaterea din patrimoniu a mijlocului de transport:

2814 „Amortizarea mijloacelor de transport"	=	**2124** „Mijloace de transport"	**50.000.000 lei**
		8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"	– cu valoarea cu care a fost debitat contul respectiv

2) Vânzarea mijlocului de transport:

461 „Debitori diverşi"	=	%	**17.700.000 lei**
		7721 „Venituri din cedarea activelor"	15.000.000 lei
		4427 „TVA colectată"	2.700.000 lei

3) Închiderea contului de venituri:

7721 „Venituri din cedarea activelor"	=	**121** „Profit şi pierdere"	**15.000.000 lei**

4) Profitul net obţinut, trecut asupra surselor proprii de finanţare (15.000.000 x 62% = 9.300.000 lei):

129 „Repartizarea profitului"	=	**118** „Alte fonduri" – analitic distinct	**9.300.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Se vinde un mijloc fix, cunoscând următoarele elemente:

- valoarea de intrare 100.000.000 lei
- amortizarea 90.000.000 lei (90%)
- valoarea neamortizată 10.000.000 lei
- preţul de vânzare (P.V.) este

Cazul a) 10.000.000 lei, deci preţul de vânzare este egal cu valoarea neamortizată;

Cazul b) 15.000.000 lei, deci, preţul de vânzare este mai mare decât valoarea neamortizată;

Cazul c) 8.000.000 lei, deci preţul de vânzare este mai mic decât valoarea neamortizată.

***Cazul a)* Preţul de vânzare este egal cu valoarea neamortizată:**

1) Înregistrarea facturii:

461 „Debitori diverşi“	=	%	**12.200.000 lei**
		7721 „Venituri din cedarea activelor“	10.000.000 lei
		4427 „TVA colectată“	2.200.000 lei

2) Înregistrarea ieşirii mijlocului fix:

%	=	**212** „Mijloace fixe“	**100.000.000 lei**
281 „Amortizări privind imobilizările corporale“			90.000.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			10.000.000 lei

3) La sfârşitul exerciţiului vor fi închise conturile de cheltuieli şi venituri prin rezultatul exerciţiului:

121 „Profit şi pierderi“	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate“	**10.000.000 lei**
7721 „Venituri din cedarea activelor“	=	**121** „Profit şi pierderi“	**10.000.000 lei**

Reiese că în urma operaţiei de vânzare *nu rezultă nici un profit*, valoarea cheltuielilor privind activele cedate, fiind egală cu cea a veniturilor.

***Cazul b)* Preţul de vânzare este mai mare decât valoarea neamortizată**

1) Înregistrarea facturii:

461 „Debitori diverşi“	=	%	**18.300.000 lei**
		7721 „Venituri din cedarea activelor“	15.000.000 lei
		4427 „TVA colectată“	3.300.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2) Scoaterea din funcţiune:

%	=	**212** „Mijloace fixe“	**100.000.000 lei**
281 „Amortizări privind imobilizările corporale“			90.000.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			10.000.000 lei

3) Închiderea cheltuielilor şi a veniturilor prin rezultatul exerciţiului la sfârşitul perioadei:

121 „Profit şi pierderi“	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate“	**10.000.000 lei**
7721 „Venituri din cedarea activelor“	=	**121** „Profit şi pierderi“	**15.000.000 lei**

Spre deosebire de cazul 1), rezultă un profit de 5.000.000 lei (15.000.000 lei – 10.000.000 lei), care se repartizează la surse proprii de finanţare.

Profitul rezultat din valorificarea imobilizărilor se repartizează la surse proprii de finanţare la sfârşitul exerciţiului, înainte de impozitare şi de repartizarea finală a profitului de către Adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor.

129 „Repartizarea profitului“	=	**118** „Alte fonduri“– analitic distinct	**5.000.000 lei**

Cazul c) **Preţul de vânzare este mai mic decât valoarea neamortizată**

1) Înregistrarea facturii:

461 „Debitori diverşi“	=	%	**9.440.000 lei**
		7721 „Venituri din cedarea activelor“	8.000.000 lei
		4427 „TVA colectată“	1.440.000 lei

2) Scoaterea din gestiune a mijlocului fix:

%	=	**212** „Mijloace fixe“	**100.000.000 lei**
281 „Amortizări privind imobilizările corporale“			90.000.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			10.000.000 lei

În urma închiderii conturilor de cheltuieli şi de venituri prin rezultatul exerciţiului la finele perioadei, operaţiunea influenţează mărimea rezultatului cu diferenţa dintre preţul de vânzare şi valoarea neamortizată (10.000.000 lei – 8.000.000 lei):

121 „Profit şi pierdere“	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate“	**10.000.000 lei**
7721 „Venituri din cedarea activelor“	=	**121** „Profit şi pierderi“	**8.000.000 lei**

În acest fel, în urma vânzării rezultă o pierdere de 2.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

c) Ieşirea din patrimoniu de mijloace fixe ca urmare a unor situaţii excepţionale

Exemplul 1: Ieşiri de mijloace fixe datorită **calamităţilor naturale**:

Rezolvare:

● Scoaterea din patrimoniu a mijloacelor fixe:

%	=	**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	– cu valoarea de înregistrare
2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice"			– cu valoarea amortizată
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"			– cu valoarea neamortizată
		8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"	– cu valoarea cu care a fost debitat contul respectiv

Exemplul 2: Ieşiri de mijloace fixe ca lipsă la inventar. Se impută unui gestionar un mobilier de birou cu o valoare de 4.000.000 lei, din care amortizarea înregistrată este 3.000.000 lei. Preţul de imputare este de 2.000.000 lei.

Rezolvare:

1) Scoaterea din patrimoniu a mijlocului fix constatat lipsă la inventar:

%	=	**2126** „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	**4.000.000 lei**
2816 „Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale"			3.000.000 lei
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"			1.000.000 lei
		8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" respectiv	– cu valoarea cu care a fost debitat contul

2) Imputarea lipsei în gestiune, persoanei vinovate (2.000.000 lei), la care se adaugă TVA (22% asupra sumei de 2.000.000 lei = 440.000 lei):

461 „Debitori diverşi"	=	**%**	**2.360.000 lei**
		7718 „Alte venituri din operaţiuni de gestiune"	2.000.000 lei
		4427 „TVA colectată"	440.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

3) Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

121 „Profit şi pierdere"	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate"	**1.000.000 lei**
7718 „Alte venituri excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	**121** „Profit şi pierdere"	**2.000.000 lei**

4) Profit net obţinut:

1.000.000 lei – 380.000 lei (38% impozit pe profit) = 620.000 lei

129 „Repartizarea profitului"	=	**118** „Alte fonduri" Analitic distinct	**620.000 lei**

d) Vânzările de active imobilizate prin licitaţie

Generează următoarele tipuri de înregistrări contabile:

a) costul proiectului de licitaţie:

		%
628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi" *(pentru costul proiectului)*	=	**512** „Conturi curente la bănci"
4426 „TVA – deductibilă" *(TVA aferentă costului proiectului şi din motive de analiză financiară)*		
6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"	=	**758** „Alte venituri din exploatare"

Dacă proiectul este în avans în raport cu exerciţiul financiar, valoarea sa se contabilizează la **471 „Cheltuieli înregistrate în avans"**

b) Ieşirea din patrimoniu a activului vândut prin licitaţie:

			%
281 „Amortizări privind imobilizările corporale" *(amortizarea înregistrată)*	=	**212** „Mijloace fixe: *(valoarea contabilă de intrare)*	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate" *(valoarea neamortizată)*			

c) facturarea activului vândut prin licitaţie, la preţul de vânzare:

			%
461 „Debitori diverşi"	=	**7721** „Venituri din cedarea activelor"	
		4427 „TVA colectată"	

d) impozitarea veniturilor din vânzări rămase după deducerea cheltuielilor aferente

Scanned with OKEN Scanner

acestora, inclusiv a valorii rămase neamortizată, conform art. 5, pct. 4 din *Ordonanţa nr. 70/1994:*

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	= **441** „Impozitul pe profit"	

Subliniem că impozitarea se face în mod global şi nu separat pentru operaţia în cauză aşa cum s-a procedat mai sus în scopuri didactice.

e) constituirea sursei proprii de finanţare:

– echivalentul la profitul net calculat pe baza relaţiei, **preţul de vânzare – costul proiectului – valoarea neamortizată – impozitul calculat asupra profitului,**

129 „Repartizarea profitului"	= **118** „Alte fonduri"– analitic distinct	

e) Contabilitatea mijloacelor fixe închiriate

Bunurile din proprietatea unităţilor, pentru a fi mai bine valorificate, pot fi închiriate pe bază de licitaţie. În acest scop se publică în ziare de largă circulaţie un anunţ referitor la bunul şi condiţiile de închiriere, precum şi data de închiriere şi locul de ţinere a licitaţiei.

Contractul de închiriere se încheie între proprietarul bunului şi persoane fizice sau juridice române ori străine. Prin contract, se convine asupra clauzelor care să asigure exploatarea bunului închiriat potrivit specificului acestuia.

La baza calculului chiriei se au în vedere elemente ca: valoarea bunului închiriat, amplasarea pe zone de interes, dotările de care beneficiază bunul, nivelul chiriei pe piaţa internă şi externă pentru bunuri similare, importanţa socială a activităţii pentru desfăşurarea căreia urmează a fi folosit bunul închiriat şi alte elemente de asemenea natură.

Contabilitatea mijloacelor fixe luate cu chirie de la terţi în baza contractului încheiat se ţine cu ajutorul contului în afara bilanţului **8031 „Mijloace fixe luate cu chirie"**.

În debitul contului se înregistrează, pe baza contractelor sau proceselor verbale de închiriere, valoarea de intrare a mijloacelor fixe luate cu chirie, iar *în credit* valoarea aceloraşi mijloace restituite în baza proceselor verbale de predare.

Soldul contului arată valoarea mijloacelor fixe luate cu chirie la un moment dat.

Mijloacele fixe închiriate se amortizează de către unitatea proprietară.

Operaţiile privind reflectarea în contabilitatea mijloacelor fixe închiriate se prezintă astfel:

A. *Unitatea care a luat cu chirie:*

Mijlocul fix se evidenţiază în debitul contului din afara bilanţului **8031 „Mijloace fixe luate cu chirie"**.

1) Înregistrarea chiriei datorate în baza facturii:

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chirii"	= **462** „Creditori diverşi"	**1.000.000 lei**	

Scanned with OKEN Scanner

2) Plata chiriei:

462 „Creditori diverşi"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**1.000.000 lei**

B. *La proprietar:*

Mijlocul fix rămâne reflectat în **contul 212 „Mijloace fixe"**, darea cu chirie evidenţiindu-se în contabilitatea analitică, întrucât rămâne în proprietatea acestuia.

1) Înregistrarea dreptului de creanţă din chirie în baza facturii:

461 „Debitori diverşi"	=	**706** „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	**1.000.000 lei**

2) Încasarea chiriei:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**461** „Debitori diverşi"	**1.000.000 lei**

3) Înregistrarea amortizării:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**281** „Amortizarea imobilizărilor corporale"	**800.000 lei**

Contabilitatea operaţiilor privind lichidarea mijloacelor fixe

Mijloacele fixe, ajunse la limita maximă de folosinţă, pot fi scoase din evidenţă, respectiv din activul patrimonial, indiferent dacă în perioada de funcţionare au fost complet sau numai parţial amortizate.

Pentru mijloacele fixe complet amortizate, valoarea lor contabilă coincide cu amortizarea calculată şi înregistrată în contabilitate. În acest caz întreaga valoare contabilă va fi acoperită din amortizarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune.

Pentru mijloacele fixe amortizate parţial, valoarea lor contabilă nu coincide cu amortizarea calculată şi înregistrată în contabilitate. În acest caz valoarea contabilă va fi acoperită doar parţial din amortizarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune. Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe în cauză se acoperă, în primul rând, din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferenţa rămasă neacoperită în acest mod se include în cheltuielile excepţionale nedeductibile fiscal pe o perioadă de maximum 5 ani sau diminuează capitalurile proprii.*

La scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe se urmăreşte valorificarea la maximum a reperelor ce rezultă din dezmembrare ca piese de schimb sau alte bunuri refolosibile în unitate sau valorificabile în afara ei.

În acelaşi timp, scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe necesită o serie de

* *O.G. nr. 54/28.04.1997, art. 21, de modificare şi completare a Legii nr. 15/1994.*

Scanned with OKEN Scanner

operaţii generatoare de cheltuieli privind: *demontarea utilajelor, demolarea clădirilor, dezmembrarea subansamblelor* etc. Astfel de operaţiuni pot fi efectuate de atelierele auxiliare ale unităţii, situaţie în care intervin cheltuieli cu salariile, CAS, fondul de şomaj, consumuri de materiale auxiliare etc.; sau se apelează la terţi cărora li se va deconta un anumit volum de prestaţii.

Operaţiile privind lichidarea mijloacelor fixe vor fi înregistrate în contabilitate sub forma:

- **Cheltuielilor ocazionate cu casarea**, pentru care se vor folosi conturile ce reflectă asemenea cheltuieli după natura lor, indiferent de locul sau obiectul pentru care se efectuează;
- **Materialelor rezultate din casare** care se înregistrează la conturi de stocuri, după natura lor, indiferent de modalitatea utilizării sau valorificării lor.

Diferenţele în plus rezultate din operaţiile de lichidare a mijloacelor fixe se regularizează astfel:

- în cazul mijloacelor fixe **neamortizate integral**, sumele realizate din valorificarea materialelor provenite din casare, diminuate cu cheltuielile efectuate cu casarea, se înregistrează în contabilitate în contul amortizării mijloacelor fixe respective, în limita valorii de intrare rămasă de amortizat.* De asemenea, diferenţele respective pot fi utilizate pentru acoperirea valorii neamortizate a mijloacelor fixe scoase din funcţiune;**
- în cazul mijloacelor fixe **amortizate integral** se realizează un profit din operaţiunile de casare ce reprezintă diferenţa între materialele recuperate şi cheltuielile efectuate pentru casarea mijloacelor fixe. El va fi prelevat pentru constituirea fondului de investiţii, sub forma profitului net rămas după impozitarea rezultatului favorabil brut.

Diferenţele în minus rezultate din operaţiile de lichidare a mijloacelor fixe apar atunci când cheltuielile cu casarea lor depăşesc recuperările din operaţiile de lichidare. Ele vor majora pierderea totală realizată de unitate când rezultatul exerciţiului este negativ ori va micşora profitul total realizat de unitate.

3.5. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR ÎN CURS

3.5.1. Caracterizarea generală a imobilizărilor în curs

Procesul investiţional este, în general, de lungă durată. De la începerea lui şi până la recepţia imobilizărilor poate să treacă o perioadă de timp în care se acumulează o serie de cheltuieli aferente acestui proces.

Asemenea investiţii neterminate, aflate în curs de execuţie la o anumită dată, sunt cunoscute sub denumirea de imobilizări în curs.

Se consideră imobilizări în curs:

---

* *Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 746/1994.*

** *O.G. nr. 54/1997, art. 21, de modificare şi completare a Legii nr. 15/1994.*

Scanned with OKEN Scanner

– lucrările de investiţii ce se execută în regie, realizate parţial;
– părţi de lucrări executate parţial de terţi şi facturate de aceştia;
– cheltuieli de cercetare şi proiectare;
– aducerea şi montajul utilajelor;
– efectuarea probelor tehnologice;
– avansurile acordate furnizorilor de imobilizări.

Imobilizările în curs pot fi grupate în funcţie de modalitatea reflectării lor în contabilitate în:

- imobilizări în curs necorporale;
- imobilizări în curs corporale.

3.5.2 Contabilitatea imobilizărilor necorporale, în curs

Imobilizările necorporale în curs se referă la acele lucrări de procurare a imobilizărilor necorporale care la sfârşitul lunilor nu sunt terminate pentru a putea fi recepţionate ca definitive.

Imobilizările în curs necorporale reprezintă costul de producţie, respectiv costul de achiziţie a imobilizărilor necorporale neterminate până la finele exerciţiului. Acestea se trec la terminare şi recepţie în categoria imobilizărilor corporale.

Evidenţa investiţiilor neterminate până la finele exerciţiului, reprezentând costul de producţie, respectiv costul de achiziţie al acestor investiţii, precum şi valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări se ţine cu ajutorul **contului 230 „Imobilizări în curs necorporale"**. În el se evidenţiază cheltuielile de proiectare, execuţie şi omologare a prototipurilor şi seriilor 0 pentru produse noi, tehnologii noi şi alte cheltuieli făcute până la darea în exploatare.

Sub aspectul conţinutului economic este un cont de *active imobilizate în curs de execuţie,* iar după funcţia contabilă, un cont de activ.

Se debitează cu costul de achiziţie a unor proiecte sau alte lucrări facturate de furnizori prin creditul **contului 404 „Furnizori de imobilizări"**; cu avansuri acordate furnizorilor sau plătite imediat prin creditul **contului 512 „Conturi curente la bănci", 531 „Casa"**; cu valoarea lucrărilor ce se execută în regie prin creditul contului **721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"**; cu imobilizările necorporale aduse ca aport la capital prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.

Se creditează cu valoarea imobilizărilor necorporale terminate, în corespondenţă cu debitul conturilor care indică natura imobilizărilor necorporale: **203 „Cheltuieli de cercetare, dezvoltare", 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate", 208 „Alte imobilizări necorporale"**; cu valoarea avansurilor decontate furnizorilor prin debitul **contului 404 „Furnizori de imobilizări"**.

Soldul debitor reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie.

Operaţiile privitoare la **contul 230 „Imobilizări necorporale în curs"** reflectate în contabilitatea sintetică se prezintă schematic, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **230 „Imobilizări necorporale în curs"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– valoarea imobilizărilor necorporale în curs, facturate de furnizori	404	– recepţia imobilizărilor în curs reprezentate de cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	203
– imobilizări necorporale în curs aduse ca aport de asociaţii la capitalul social	456	– recepţia imobilizărilor în curs reprezentate de brevete şi alte valori similare	205
– avansuri acordate furnizorilor de imobilizări	5121, 5124	– recepţia imobilizărilor în curs reprezentate de programe informatice	208
– valoarea imobilizărilor necorporale în curs realizate cu forţe proprii pentru nevoile unităţii	721	– avansuri acordate anterior furnizorilor de imobilizări, reţinute din datoriile către aceştia	404

3.5.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale, în curs

Imobilizările corporale în curs sunt acele imobilizări corporale aflate în curs de finalizare, al căror cost va fi cunoscut după terminarea procesului investiţional când vor fi supuse recepţiei şi punerii în funcţiune.

Ele reprezintă investiţiile în curs de execuţie efectuate în regie proprie sau în antrepriză evaluate la costul de producţie, respectiv la costul de achiziţie, reprezentând preţul de deviz al investiţiei. Acestea se trec de regulă în categoria mijloacelor fixe după recepţie, dare în folosinţă, sau punere în funcţiune.

Imobilizările în curs corporale se evidenţiază prin **contul 231 „Imobilizări în curs corporale"**. Acesta are ca obiect de înregistrate cheltuielile efectuate pentru investiţii în regie proprie şi antrepriză şi a avansurilor acordate furnizorilor pentru obţinerea de mijloace fixe, sau pentru executarea de amenajări la terenuri. Are funcţie similară cu a **contului 230 „Imobilizări necorporale în curs"**. Este un cont de active imobilizate din grupa conturilor de *imobilizări în curs,* deci cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea imobilizărilor corporale în curs facturate de către furnizori prin creditul **contului 404 „Furnizori de imobilizări"**; cu valoarea imobilizărilor aduse ca aport la constituirea capitalului social prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**; cu costul de producţie a imobilizărilor executate în regie proprie prin creditul **contului 722 „Venituri din producţie de imobilizărilor corporale"**; cu valoarea avansurilor acordate furnizoarelor din conturilor de disponibilităţi băneşti prin creditul **conturilor 512 „Conturi curente la bănci"**, respectiv **531 „Casa"**.

Se creditează cu valoarea imobilizărilor corporale terminate, recepţionate şi puse în funcţiune prin debitul conturilor **212 „Mijloace fixe"** şi **2112 „Amenajări de terenuri"** cu valoarea amenajărilor recepţionate; cu valoarea avansurilor decontate de furnizori prin debitul **contului 404 „Furnizori de imobilizări"**.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul debitor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie, adică neterminate.

Operaţiile privitoare la **contul 231 „Imobilizări corporale în curs"** reflectate în contabilitatea sintetică se prezintă, schematic, astfel:

Debit **231 „Imobilizări corporale în curs** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– aportul în natură al întreprinzătorului individual	108	– imobilizări corporale terminate şi recepţionate, de natura amenajărilor de terenuri	2112
– imobilizări corporale în curs, facturate de furnizori	404	– imobilizări corporale terminate şi recepţionate, de natura mijloacelor fixe	2121-2126
– aport în natură adus de asociaţi sau acţionari la capitalul social	456	– avansuri acordate anterior furnizorilor de imobilizări, reţinute din datoriile către aceştia	404
– avansuri acordate furnizorilor de imobilizări	5121, 5124		
– imobilizări corporale în curs realizate în regie proprie	722		

În cazul executării imobilizărilor în curs corporale şi necorporale în regie proprie, toate cheltuielile efectuate se înregistrează în debitul conturilor de cheltuieli din clasa 6 „Cheltuieli", clasă ce evidenţiază cheltuielile pe elemente primare indiferent de destinaţie pentru întreaga activitate a unităţii patrimoniale, prin creditul conturilor ce arată sursa consumului, felul cheltuielilor (Clasa 3 „Conturi de stocuri", clasa 4 „conturi de terţi", clasa 5 „Conturi de trezorerie"). La finele exerciţiului (lunar, trimestrial, anual), aşa cum prevăd reglementările fiscale, se decontează costul efectiv al lucrărilor de investiţii aflate în curs de execuţie, prin transformarea lor în venituri pentru a contrabalansa cheltuielile deja efectuate prin conturile de cheltuieli pe elemente primare (clasa 6) în vederea calculării rezultatului exerciţiului (profit sau pierderi). Ca urmare, conturile de imobilizări în curs (**230 „Imobilizări în curs necorporale"**, respectiv **231 „Imobilizări în curs corporale"**) se debitează prin creditul conturilor de venituri din producţia de imobilizări (**721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale", 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale"**).

Producţia de imobilizări constituie un venit din exploatare, reprezentat de costul lucrărilor şi a cheltuielilor efectuate pentru unitate în scopul obţinerii de imobilizării corporale şi necorporale.

Din punct de vedere fiscal, producţia de imobilizări este supusă taxei pe valoarea adăugată în regim de deductibilitate integral, dacă unitatea realizează exclusiv operaţii supuse TVA.

Scanned with OKEN Scanner

Investiţiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, luate cu chirie sau în locaţie de gestiune, se înregistrează în contabilitatea unităţii patrimoniale care le-a efectuat. La expirarea contractului de concesiune, închiriere sau locaţie de gestiune valoarea investiţiilor executate la mijloacele fixe luate cu acest titlu se scade din contabilitatea unităţii care le-a efectuat şi se înregistrează în contabilitatea unităţii patrimoniale căreia i-au fost restituite, cu valoarea lor majorându-se valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.

Exemplul 1:

Obţinerea mijloacelor fixe prin investiţii

1. Consumuri înregistrate în cursul lunii:
   - materii prime 10.000.000 lei
   - materiale 2.000.000 lei
   - salariile datorate personalului 5.000.000 lei
   - contribuţia la asigurări sociale 30%
   - contribuţia la fondul de şomaj 5%
   - lucrări executate de terţi şi facturate reprezentând transport de bunuri 1.000.000 lei

Rezolvare:

1) Consum de materii prime:

600 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	**300** „Materii prime"	**10.000.000 lei**

2) Consum de materiale consumabile:

601 „Cheltuieli cu materiale consumabile	=	**301** „Materiale consumabile"	**2.000.000 lei**

3) Salarii datorate:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	=	**421** „Personal-remuneraţii datorate"	**5.000.000 lei**

4) Contribuţia de 30% la asigurări sociale:

6451 „Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=	**431** „Asigurări sociale"	**1.500.000 lei**

5) Fondul de şomaj de 5%:

6452 „Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=	**437** „Ajutor de şomaj"	**250.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

6) Lucrări executate de terţi:

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"	=	**404** „Furnizori"	**1.000.000 lei**

7) La sfârşitul perioadei se evidenţiază producţia neterminată şi veniturile aferente imobilizărilor în curs executate în regie (pe baza datelor din contabilitatea internă de gestiune):

231 „Imobilizări în curs corporale"	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale"	**19.750.000 lei**

8) Se închid conturile de cheltuieli şi venituri prin rezultatul exerciţiului la finele perioadei.

a) închiderea conturilor de cheltuieli:

121 „Profit şi pierderi"	=	**%**	**19.750.000 lei**
		600 „Cheltuieli cu materiile prime"	10.000.000 lei
		601 „Cheltuieli cu materiale consumabile"	2.000.000 lei
		641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	5.000.000 lei
		6451 „Contribuţia unităţii la asigurări sociale"	1.500.000 lei
		6452 „Contribuţia pentru ajutorul de şomaj"	250.000 lei
		624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"	1.000.000 lei

b) închiderea contului de venituri:

722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale"	=	**121** „Profit şi pierdere"	**19.750.000 lei**

9) La terminarea investiţiei, în anul N+1, se recepţionează şi se pune în funcţiune mijlocul fix la costul de producţie efectiv de 100.000.000 lei:

212 „Mijloace fixe"	=	**%**	**100.000.000 lei**
		231 „Imobilizări în curs corporale"	19.750.000 lei
		722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale"	80.250.000 lei

– Înregistrarea TVA de 22% (100.000.000 x 22% = 22.000.000 lei):

4426 „TVA deductibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**22.000.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când prorata de deducere a TVA nu este de 100%, partea nedeductibilă de TVA măreşte costul total al imobilizării.

Considerând prorata de deducere a TVA 90%, TVA deductibilă rezultă astfel:

TVA colectată 100.000.000 lei x 22% = 22.000.000 lei
TVA deductibilă 22.000.000 lei x 90% = 19.800.000 lei
TVA nedeductibilă = 22.000.000 – 19.800.000 = 2.200.000 lei sumă care va mări valoarea mijlocului fix:

% = **4427** „TVA colectată"		**22.000.000 lei**
212 „Mijloace fixe"		2.200.000 lei
4426 „TVA deductibilă"		19.800.000 lei

Dacă în sistemul de contabilitate francez conturile de imobilizări în curs au un conţinut economic restrâns, axat pe delimitarea la finele exerciţiului financiar a investiţiilor neterminate (necorporale şi corporale) executate în regie proprie, în sistemul de contabilitate românesc ele au un conţinut economic lărgit, funcţionând şi în timpul exerciţiului financiar pe măsura efectuării plăţilor sau înregistrărilor obligaţiilor de plată către antreprenori pentru investiţiile realizate în antrepriză.

Producţia de imobilizări în regie proprie (corporale şi necorporale) reprezintă în virtutea principiilor noncompensării cheltuielilor şi constatării în momentul producţiei, un venit din exploatare reprezentat de costul lucrărilor concretizate în astfel de active imobilizate.

Se ilustrează filiera înregistrărilor contabile, într-un asemenea caz, pe baza următorului exemplu:

Exemplul 2: În cursul exerciţiului **19N** începe elaborarea unui program informatic şi construirea unei hale de producţie pentru nevoi proprii pentru care la finele exerciţiului financiar **19N** cheltuielile constatate prin inventar se prezintă astfel:

- pentru programul informatic 2.500.000 lei;
- pentru hala industrială 7.500.000 lei;

În cursul exerciţiului financiar **19N+1** cele două investiţii se finalizează la următoarele costuri totale de producţie:

- programul informatic 5.000.000 lei;
- hala industrială 12.500.000 lei.

Rezolvare:

1) Înregistrarea producţiei de imobilizări la finele exerciţiului financiar **19N**:

a) pentru programul informatic:

230 „Imobilizări în curs necorporale"	=	**721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"	**2.500.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

b) pentru hala industrială:

2311 „Imobilizări în curs corporale“	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale“	**7.500.000 lei**

2) Recepţia imobilizărilor realizate în regie proprie în cursul exerciţiului financiar **19N+1**:

a) pentru programul informatic:

208 „Alte imobilizări necorporale“	=	**%**	**5.000.000 lei**
		230 „Imobilizări în curs necorporale“	2.500.000 lei
		721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale“	2.500.000 lei

3.6. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

3.6.1. Caracterizarea generală a imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare reprezintă investiţii financiare sau de portofoliu, respectiv sumele de bani investite de un agent economic în patrimoniul altei unităţi.

Sunt constituite fie pentru a aduce venituri unităţii care face asemenea investiţii, fie pentru a dobândi influenţe notabile sau control în gestiunea altor unităţi, fie pentru ambele scopuri.

Ele constau în plasamente ale capitalului sau a altor sume pe timp îndelungat în titluri sau acţiuni pentru a obţine drepturi la formarea capitalului altor societăţi şi prin aceasta calitatea de a participa la luarea deciziilor privind strategia şi gestiunea acestor societăţi, precum şi/sau pentru acordarea de împrumuturi, respectiv creanţe pe termen lung în scopul obţinerii de venituri.

Prezintă următoarele caracteristici:

- nu reprezintă imobilizări materiale;
- imobilizarea unor surse băneşti este făcută în afara unităţii;
- sunt de lungă durată;
- nu sunt supuse amortizării pentru că nu suferă deprecieri ireversebile;
- pot apare deprecieri temporare reversibile motiv pentru care se pot constitui provizioane.

În funcţie de modalitatea organizării contabilităţii, imobilizările financiare se pot clasifica astfel (fig. 3.6.)

- titluri de participare;
- titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu;
- alte titluri;
- creanţe imobilizate.

Scanned with OKEN Scanner

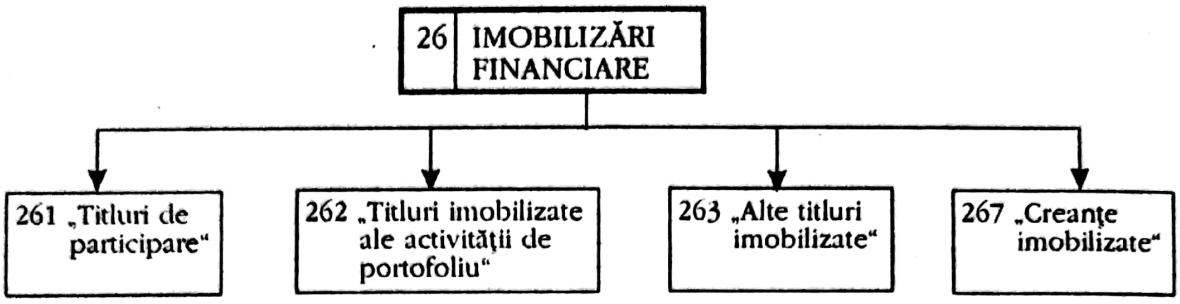


Fig. 3.6. Structura şi conturile de imobilizări financiare

3.6.2. Contabilitatea titlurilor de participare

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acţiuni, sau alte titluri de valoare în capitalul altor unităţi patrimoniale, într-o cotă care asigură unităţii deţinătoare exercitarea unui *control* sau a unei influenţe notabile în decizia şi gestiunea unităţii, respectiv realizarea unui *profit*. Acesta se realizează prin cumpărarea de acţiuni sau părţi sociale, emise de alte societăţi comerciale, în valoare mare şi pentru un timp îndelungat, astfel încât prin „pachetul de acţiuni" deţinut să fie posibilă exercitarea unor influenţe asupra societăţii emitente.

Posedând titluri de participare, societatea ce le deţine poate avea reprezentanţi în structurile de conducere a unităţii emitente sau să întreţină relaţii tehnice şi comerciale privilegiate, impunându-şi punctele de vedere.

În practica unor ţări se apreciază că prin deţinerea a cel puţin 20% din capitalul altei societăţi se influenţează profitul unităţii emitente, iar prin deţinerea a 50% din capitalul emitentului se exercită un control notabil al activităţii ei de către societatea deţinătoare a titlurilor de participare.

În Franţa sunt considerate titluri de participare acelea care reprezintă cel puţin 10% din capitalul societăţii emitente.*

Spre deosebire de acţiunile mobiliare de plasament, care presupun operaţii de achiziţionare din mijloacele de trezorerie temporar disponibile a unor acţiuni în scopul revânzării lor pentru a obţine venituri financiare, titlurile de participare constau în plasamente de resurse financiare pe termen îndelungat.

Contabilitatea se ţine cu ajutorul **contului 261 „Titluri de participare"**, cont de *imobilizări financiare*, cont de *activ*. *În debit* se înregistrează valoarea nominală a titlurilor de participare intrate în patrimoniu, în urma achiziţionării prin creditul **contului 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"**; cu titlurile achiziţionate sau răscumpărate de la terţi prin creditul conturilor de disponibilităţi băneşti (**512**

* N. Feleagă, I. Ionaşcu, *Contabilitate financiară*, Vol. 1, Editura Economică, Bucureşti, 1993, p. 86.

Scanned with OKEN Scanner

„Conturi curente la bănci, **531 „Casa"**), aduse ca aport în natură la capital în corespondenţă cu creditul **conturilor 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**, respectiv **108 „Contul întreprinzătorului"**, cu diferenţele favorabile din reevaluare prin creditul **contului 105 „Diferenţe din reevaluare"**.

În *creditul* contului se înregistrează valoarea nominală a titlurilor de participare cedate (vândute sau restituite) prin debitul **contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"**, cu diferenţele nefavorabile din reevaluare prin debitul **conturilor 108 „Contul întreprinzătorului"** şi **456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.

Soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor de participare imobilizate existente.

Operaţiile privitoare la **contul 261 „Titluri de participare"**, reflectate în contabilitatea sintetică, se reprezintă schematic, astfel:

Debit **261 „Titluri de participare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditat	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitat
– titluri de participare aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	– valoarea titlurilor de participare retrase de întreprinzătorul individual	108
– mijloace fixe date ca aport în natură la capitalul social al altei unităţi (cu valoare neamortizată)	212	– valoarea titlurilor de participare restituite acţionarilor sau asociaţilor	456
– titluri de participare cumpărate de la terţi, ce vor fi achitate ulterior	269	– valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute	6721
– titluri de participare aduse ca aport la capitalul social de acţionari sau asociaţi	456		
– titluri de participare achiziţionate şi plătite imediat prin conturi bancare	5121, 5124		
– titluri de participare achiziţionate şi plătite imediat prin casieria unităţii	5311, 5314		
– diferenţa în plus la mijloacele fixe date ca aport în natură la capitalul social al altei unităţi, între valoarea de aport şi valoarea neamortizată	7721		

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Înregistrarea în contabilitate a titlurilor de participare se prezintă astfel:

1) Intrarea în gestiune:

a) – achiziționarea cu plata ulterioară:

261 „Titluri de participare"	=	**269** „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	**10.000.000 lei**

– achitarea:

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**10.000.000 lei**

b) achiziționarea sau răscumpărare cu plata imediată:

261 „Titluri de participare"	=	**%**	**8.000.000 lei**
		531 „Casa"	2.000.000 lei
		512 „Conturi curente la bănci"	6.000.000 lei

c) aport la capital:

261 „Titluri de participare"	=	**456** „Decontări cu asociații privind capitalul"	**15.000.000 lei**

d) diferențe favorabile din reevaluare 10% din valoarea de intrare:

261 „Titluri de participare"	=	**105** „Diferențe de reevaluare"	**1.800.000 lei**

2) *Ieșire din gestiune:*

a) cedare:

– înregistrarea facturii cu valoare negociată:

461 „Debitori diverși"	=	**7721** „Venituri din cedarea activelor"	**12.000.000 lei**

– scăderea din gestiune a titlurilor vândute cu valoarea de intrare:

6721 „Cheltuieli privind activele cedate	=	**261** „Titluri de participare"	**10.000.000 lei**

b) diferențe nefavorabile din reevaluare, 5% calculat la din valoarea de intrare:

105 „Diferențe din reevaluare"	=	**261** „Titluri de participare"	**900.000 lei**

3.6.3. Contabilitatea titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu

Titlurile imobilizate ale activității de portofoliu sunt acele titluri (acțiuni sau părți sociale) dobândite în vederea realizării unor venituri financiare, fără a viza intervenția în gestiunea unității patrimoniale emițătoare. În același mod se pot realiza imobilizări și pentru alte titluri de plasament pe o perioadă îndelungată.

Contabilitatea acestor titluri se ține prin două conturi de activ – **262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu"** și **contul 263 „Alte titluri imobilizate"**.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile se debitează cu valoarea titlurilor de portofoliu, respectiv a altor titluri de plasament achiziţionate prin creditul conturilor de disponibilităţi băneşti (dacă plata se face imediat) sau a **contului 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** (dacă se plătesc ulterior) aduse ca aport la capital prin creditul **conturilor 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**, respectiv **108 „Contul întreprinzătorului"**.

Conturile se creditează cu valoarea înregistrată a titlurilor vândute, trecute pe cheltuieli prin debitul **contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"**, cu valoarea titlurilor retrase prin debitul **conturilor 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** şi **108 „Contul întreprinzătorului"**.

Soldul debitor al conturilor reprezintă titlurile existente.

Operaţiile privitoare la **contul 262 „Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu"**, reflectate în contabilitatea sintetică, se prezintă schematic, astfel:

Debit **262 „Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– titluri aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	– titluri retrase de către întreprinzătorul individual	108
– titluri achiziţionate, cu plata ulterioară	269	– titluri restituite acţionarilor sau asociaţilor	456
– titluri aduse ca aport în natură la capitalul social de acţionari sau asociaţi	456	– valoarea contabilă a titlurilor vândute	6721
– titluri achizioţionate cu plata imediată prin conturi bancare sau casieria unităţii	5121, 5124, 5311, 5314		

3.6.4. Contabilitatea creanţelor imobilizate

Creanţele imobilizate se formează, în principal, prin acordarea de împrumuturi pe termen lung societăţilor la care unitatea patrimonială deţine titluri de participare, din dobânzile aferente creanţelor imobilizate, precum şi din alte creanţe care sunt imobilizate pe timp îndelungat (garanţii şi cauţiuni depuse de unitatea patrimonială la terţi pentru energie, apă, gaze etc.)

Împrumuturile pe termen lung se acordă altor unităţi de către agenţii economici creditori ce au capitaluri disponibile, neincluzându-se băncile sau alte instituţii specializate care au anumite interese economice sau manageriale. Acordarea împrumuturilor pe termen lung se face în baza unui contract de credit sau, prin cumpărare de obligaţiuni sau alte titluri de valoare, percepându-se dobândă.

Contabilitatea acestor creanţe se ţine cu **contul 267 „Creanţe imobilizate"**, cont de *imobilizări financiare de activ*. *Se debitează* cu valoarea împrumuturilor acordate şi

Scanned with OKEN Scanner

a garanţiilor plătite din conturile de disponibilităţi băneşti (**512 „Conturi curente la bănci" 531 „Casa"**), a veniturilor de realizat din împrumuturi şi dobânzi prin creditul **contului 763 „Venituri din creanţe imobilizate"**; cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate în valută la încheierea exerciţiului prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie-pasiv"**; cu diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanţelor prin creditul **contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"**.

Contul 267 *se creditează* cu valoarea împrumutului rambursat şi a dobânzii încasate (**512 „Conturi curente la bănci, 531 „Casa"**); cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate la încheierea exerciţiului (**476 „Diferenţe de conversie-activ"**); cu valoarea pierderilor privind creanţele legate de participaţii trecute pe cheltuieli (**663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii"**), cu diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanţelor, trecute pe cheltuieli (**665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"**).

Soldul creditor reprezintă valoarea împrumuturilor şi a creanţelor acordate altor unităţi.

Pentru a se cunoaşte structura creanţelor imobilizate, **contul 267 „Creanţe imobilizate"** se desfăşoară în *conturi sintetice* de gradul II după cum urmează:

2671 „Creanţe legate de participaţii"
2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung"
2677 „Alte creanţe imobilizate"
2678 „Dobânzi aferente creanţelor imobilizate"

Operaţiile privitoare la **contul 2671 „Creanţe legate de participaţii"**, reflectate în contabilitatea sintetică, se prezintă schematic, astfel:

Debit **2671 „Creanţe legate de participaţii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– diferenţe favorabile de curs valutar rezultate în urma creşterii cursului valutar al ajutorului, exprimat în devize, la închiderea exerciţiului	477	– diferenţe nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exerciţiului, aferente creanţelor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar	476
– la începutul exerciţiului financiar următor are loc aceeaşi înregistrare „în roşu"	477	– la începutul exerciţiului financiar următor are loc aceeaşi înregistrare în „roşu"	476
– ajutoare financiare acordate în lei, unităţii cu participaţie	5121	– ajutoare financiare restituite în lei de unitatea cu participaţie	5121
– ajutoare financiare acordate în devize, unităţii cu participaţie	5124	– ajutoare financiare restituite în devize de unitatea cu participaţie	5124
		– diferenţe nefavorabile de curs valutar rezultate în urma restituirii ajutorului financiar, în devize	665

Scanned with OKEN Scanner

Contul **2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung"** reflectă plasamentele băneşti acordate, sub formă de împrumut pe termen lung, altor unităţi, în scopul obţinerii de venituri financiare sub formă de dobânzi. Acest cont se poate distinge astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **active imobilizate;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu împrumuturile pe termen lung acordate;
- **se creditează** cu împrumuturile pe termen lung restituite;
- **soldul debitor** reprezintă împrumuturile pe termen lung acordate şi încă nerambusate;
- se dezvoltă pe **analitice** deschise pe beneficiarii de împrumuturi.

Operaţiile privitoare la **contul 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung"** reflectate în contabilitatea sintetică, se prezintă schematic astfel:

Debit **2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– diferenţe favorabile de curs valutar rezultate în urma creşterii cursului valutar al împrumutului, exprimat în devize, la închiderea exerciţiului	477	– diferenţe nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exerciţiului, aferente împrumutului exprimat în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar	476
– la începutul exerciţiului financiar următor are loc aceeaşi înregistrare în „roşu"	477	– la începutul exerciţiului financiar următor are loc aceeaşi înregistrare în „roşu"	476
– împrumuturi pe termen lung acordate în lei	5121	– rambursarea împrumutului pe termen lung acordat în lei	5121
– împrumuturi pe termen lung acordate în devize	5124	– rambursarea împrumutului pe termen lung acordat în valută	5124
		– diferenţe nefavorabile de curs valutar rezultate în urma rambursării împrumutului în devize	665

Contul **2677 „Alte creanţe imobilizate"** reflectă garanţiile acordate unor prestatori de servicii (telefoane, energie electrică, gaz metan etc.) şi alte sume aflate la terţi o perioadă mai îndelungată. Acest cont se distinge astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **active imobilizate;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu creanţele de lungă durată apărute la unitatea patrimonială;
- **se creditează** cu creanţele de lungă durată încasate sau lichidate;
- **soldul debitor** reprezintă creanţele unităţii faţă de alte persoane juridice şi fizice existente;
- se dezvoltă pe **analitice** deschise pe feluri de creanţe imobilizate şi pe beneficiarii lor.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la contul **2677 „Alte creanţe imobilizate"**, reflectate în contabiliatea sintetică, se prezintă schematic, astfel:

Debit **2677 „Alte creanţe imobilizate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– alte creanţe apărute, cu decontarea lor ulterioară	269	– restituire prin cont bancar a garanţiilor de la furnizorii de servicii	5121
– garanţii depuse la furnizorii de servicii, prin cont bancar	5121	– resituire în numerar a garanţiilor de la furnizorii de servicii	5311
– garanţii depuse la furnizorii de servicii, în numerar	5311	– valoarea pierderilor din creanţe imobilizate	663

Contul **2678 „Dobânzi aferente creanţelor imobilizate"** reflectă dobânzile aferente creanţelor imobilizate ce se vor încasa de unitatea la care apar aceste creanţe, considerate venituri financiare.

– În situaţia în care dobânzile aferente unui exerciţiu financiar vor fi încasate în exerciţiul financiar următor, folosirea acestui cont este obligatorie pentru reflectarea corectă a rezultatului financiar aferent exericiţiului „N".

– În situaţia în care dobânzile aferente unui exerciţiu financiar vor fi încasate în acelaşi exerciţiu financiar, folosirea acestui cont este facultativă.

Acest cont poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont **asimilat activelor imobilizate;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu dobânda aferentă creanţelor imobilizate ce urmează a fi încasată;
- **se creditează** cu dobânda încasată aferentă creanţeor imobilizae;
- **soldul debitor** reprezinta dobânzi aferente creanţelor imobilizate în curs de încasare;
- se dezvoltă pe **analitice** deschise pe persoanele fizice şi juridice de la care urmează a se încasa dobânzi aferente creanţelor imobilizate.

Operaţiile privitoare la **contul 2678 „Dobânzi aferente creanţelor imobilizate"** reflectate în contabilitatea sintetică, se prezintă schematic astfel:

Debit **2678 „Dobânzi aferente creanţelor imobilizate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– dobânzi calculate şi datorate pentru creanţele imobilizate	763	– dobânzi încasate prin cont bancar pentru creanţele imobilizate	5121
		– dobânzi încasate în numerar pentru creanţele imobilizate	5311

Scanned with OKEN Scanner

3.6.5. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru imobilizări financiare

Operaţiile de natura imobilizărilor financiare se decid şi se efectuează în vederea obţinerii de venituri (direct sau indirect) şi, ca orice activităţi, aceste operaţii determină cheltuieli specifice.

Astfel, pe lângă veniturile şi cheltuielile generate de cedarea imobilizărilor financiare (titluri de participare, titluri de portofoliu) se mai formează venituri şi cheltuieli din exploatarea imobilizărilor financiare, cum sunt: venituri şi pierderi din participaţii, venituri şi cheltuieli din sconturi, venituri şi cheltuieli din dobânzi, din diferenţe de curs valutar etc.

În cursul achiziţionarii de imobilizări financiare ce urmează a se plăti ulterior, evidenţa vărsămintelor de efectuat pentru imobilizări financiare se ţine cu ajutorul **contului 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"**. Este cont de *pasiv, de obligaţii* faţă de terţi.

În creditul contului se înregistrează sumele datorate pentru imobilizări financiare achiziţionate în corespondenţă cu conturile de imobilizări financiare **261 „Titluri de participare", 262 „Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu", 263 „Alte titluri imobilizate", 267 „Creanţe imobilizate".**

În debitul **contului 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** se înregistrează sumele plătite din disponibilităţi băneşti (**512 „Conturi curente la bănci", 531 „Casa").**

Soldul creditor reprezintă sume datorate pentru imobilizări financiare achiziţionate.

Operaţiile privitoare la **contul 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** reflectate în contabilitatea sintetică se prezintă shematic, astfel:

Debit **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele plătite prin bancă pentru imobilizări financiare achiziţionate anterior	5121	– Sume datorate pentru achiziţionarea de titluri de participare	261
– Sumele plătite în numerar pentru imobilizări financiare achiziţionate anterior	5311	Sume datorate pentru achiziţionarea de titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu	262
		– Sume datorate pentru achiziţionarea de titluri imobilizate	263
		– Sume aferente creanţelor imobilizate	267

Scanned with OKEN Scanner

3.7. CONTABILITATEA DEPRECIERII IMOBILIZĂRILOR

Imobilizările sunt supuse unui proces de depreciere prin care îşi pierd în timp, treptat, din valoarea de utilitate şi din potenţialul lor economic.

După caracteristica de manifestare, se cunosc două categorii de deprecieri:

a) *Deprecieri ireversibile*, ca urmare a uzurii fizice şi morale a activelor imobilizate. Pentru aceste deprecieri există posibilitatea determinării mărimii valorii care se depreciază în timp, prin procedee şi sisteme de amortizare.

Imobilizările financiare, datorită caracteristicilor şi naturii lor, nu se depreciază sistematic şi ca atare nu sunt supuse amortizării.

b) *Deprecieri reversibile* constau în posibilitatea ca în perioada următoare activele imobilizate (necorporale, corporale, în curs şi financiare) să cunoască o scădere a valorii lor de utilitate şi prin aceasta, preţul lor de piaţă (preţul posibil de valorificare) să fie inferior valorii lor de intrare (înregistrare). O asemenea depreciere se estimează la sfârşitul exerciţiului cu prilejul inventarierii, astfel încât prin calcul să se facă o evaluare reală în bilanţ a activului imobilizat.

Întrucât deprecierile reversibile sunt probabile, deci nu sunt certe, efectul lor este preluat şi reglat în calculele de gestiune, prin sistemul provizioanelor.

3.7.1. Amortizarea imobilizărilor

3.7.1.1. Definirea, rolul şi modalităţile de calcul

În conceptul standardului internaţional de contabilitate E4 „Contabilizarea amortismentelor" – cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 1977 – amortismentul semnifică o repartizare a valorii amortizabile a unei imobilizări pe durata de utilizare estimată (previzionată). Dotaţia amortismentelor exerciţiului este dedusă din rezultat, fie diret, fie indirect.

Rezultă că accentul este pus pe aspectul economic al amortismentului, ca o componentă a cheltuielilor exerciţiului al cărui cuantum grevează rezultatul financiar. Deşi amortismentul, prin natura sa economică, nu este creator de valoare, el are şi un aspect financiar, contribuind la reconstituirea anuală a fondurilor investite în imobilizări uzate, în vederea înlocuirii lor, sau pentru a realiza noi investiţii.

În literatura de specialitate franceză, prin **amortizare** se înţelege „Constatarea contabilă a scăderii valorii unui element de activ, rezultat al trecerii timpului, progresului tehnic şi din orice altă cauză". Ea constă în „corectarea valorii imobilizărilor cu suma deprecierilor pe care le-au suferit pe durata exerciţiului şi imputarea sumei acestor deprecieri rezultatului exerciţiului în cauză."

În literatura de specialitate din România, amortizarea este definită ca anuitate (cotă anuală) din valoarea de intrare a imobilizărilor corespunzătoare deprecierii ireversibile, ca urmare a utilizării, a factorilor naturali, progresului tehnic sau altor cauze şi care se recuperează prin includerea sau trecerea pe cheltuielile fiecărui exerciţiu şi apoi deducerea acestor cheltuieli din veniturile obţinute.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultă că sensul noţiunii de amortizare nu este diferit, ea reprezentând o recuperare din cheltuielile fiecărui exerciţiu a deprecierii ireversibile a imobilizărilor.

Privită în timp, amortizarea constituie procesul de repartiţie a costului de achiziţie (valoarea contabilă) a imobilizărilor pe mai multe exerciţii, în funcţie de durata lor de utilizare. Ea se referă la:

a) reducerea valorii mijloacelor fixe ca urmare a uzurii lor;

b) trecerea eşalonată pe cheltuieli a imobilizărilor necorporale.

Această repartizare în timp a amortizării ia forma unui plan de amortizare (tabloul previzional al fiecărei imobilizări).

Amortismentul are şi un statut juridic, fiscal. Amortizarea este o obligaţie ce decurge din principiul **prudenţei**, întrucât unitatea care nu amortizează imobilizările îşi supra-estimează activul şi rezultatul. La închiderea exerciţiului – în bilanţ, imobilizările apar la valoarea netă rezultată prin scăderea din valoare de intrare (contabilă) a amortizării şi provizioanelor.

În Franţa, bilanţul evidenţiază distinct, pentru exerciţiul curent, activul imobilizat pe grupe şi feluri de imobilizări, oglindite la valoarea brută, amortizări şi provizioane de dedus şi valoarea netă a lor.

Obligaţia de a amortiza este relevată de dreptul financiar care consideră lipsa amortismentului ca un delict; dreptul fiscal impune, sub pedeapsă cu amenda, un amortisment minim.

Conform prevederilor Ordonanţei Guvernului nr. 54/aug. 1997, pentru modificarea şi completarea Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, în România constituie contravenţii sau în anumite condiţii infracţiuni, următoarele:

a) aplicarea unor durate normale de utilizare şi a unor valori de intrare a mijloacelor fixe altele decât cele stabilite de lege – contravenţie sancţionată cu amendă de la 3.000.000 la 10.000.000 lei;

b) înregistrarea ca mijloace fixe a unor obiecte care, conform legii, nu se încadrează în această categorie; calcularea şi înregistrarea în contabilitate a amortizării mijloacelor fixe exceptate; modificarea duratelor şi regimului de amortizare – contravenţii sancţionate cu amendă de la 5.000.000 la 15.000.000 lei.

Unele imobilizări nu suferă în mod obişnuit deprecieri ca urmare a uzurii lor sau a trecerii timpului, nefiind amortizate, cum sunt: fondul comercial, care se amortizează numai în mod excepţional; terenurile, cu excepţia amenajărilor făcute terenurilor; imobilizările financiare.

Comensurarea deprecierii ireversibile este dificilă, deoarece se evaluează o pierdere viitoare a fiecărui bun, care este determinată de gradul de utilizare al bunului, de modul de întreţinere şi reparaţii, de progresul tehnic etc.

Amortismentul unei imobilizări *depinde* de trei parametri: *valoarea de amortizat, durata amortismentului şi de metoda de calcul folosită.*

Valoarea de amortizat reprezintă valoarea de intrare a imobilizărilor (costul de achiziţie, de producţie etc.) fiind numită şi **valoarea de origine**. Rezultă că amortizarea

Scanned with OKEN Scanner

se calculează plecând de la costul istoric al imobilizării supuse amortizarii, practică utilizată în cele mai multe ţări. În ţările unde normele de elaborare a bilanţului contabil sunt independente de cele pentru întocmirea bilanţului fiscal (SUA, Marea Britanie, Belgia etc.), amortizarea luată în considerare la bilanţul contabil poate fi calculată şi pe baza valorii de reînlocuire a imobilizării.

Durata amortismentului depinde de timpul de folosinţă a imobilizărilor, care diferă în funcţie de ţara, categoria şi natura lor. Astfel, în Franţa şi în alte ţări, organismele publice propun durate cu titlu indicativ, iar unităţile patrimoniale, în funcţie de condiţiile concrete, stabilesc durata de viaţă. În SUA duratele legale de amortizare (reglementare) sunt inferioare duratei de utilizare a bunului. În România se stabilesc de către Guvern şi se revizuiesc la cinci ani.

Standardul de contabilitate internaţional nr. 4 „Contabilizarea amortismentelor" precizează că sunt supuse amortizării imobilizările:

a) deţinute de o întreprindere pentru a fi utilizate pentru producţia sau aprovizionarea bunurilor şi prestarea serviciilor, pentru a fi închiriate terţilor sau folosite în scopuri administrative;

b) au o durată de utilizare previzionată care depăşeşte un exerciţiu (an);

c) au o durată de utilizare limitată în timp.

Pentru delimitarea în general a imobilizărilor de stocuri se are în vedere durata utilizării care în cazul imobilizărilor trebuie să fie superioară unui exerciţiu financiar (an), spre deosebire de stocuri (materii prime, materiale consumabile) care se consumă şi se impută direct în cheltuielile de exploatare, cu întreaga lor valoare. Delimitarea în timp (an) a duratei de utiliare este criteriul convenţional de separare a imobilizărilor de stocuri, iar al doilea criteriu este valoarea mare a lor.

Referitor la durata de utilizare a imobilizărilor, standardul precizează: durata de utilizare este perioada în care întreprinderea estimează să utilizeze imobilizarea amortizabilă sau numărul de unităţi de producţie care se estimează a se obţine şi care se apreciază pe baza experienţei practice, chiar dacă ea este redusă. Ea poate fi mai mică decât durata fizică de viaţă a imobilizărilor, întrucât pe lângă uzura fizică care depinde de condiţiile de utilizare, numărul de schimburi preconizat, reparaţii, modernizări, se are în vedere uzura morală ce decurge din schimbările tehnologice, cererea pieţei, îmbunătăţirea structurii producţiei, expirarea unor contracte de locaţii etc.

În România, agenţii economic care imobilizează capital în active corporale şi necorporale supuse deprecierii prin utilizare sau în timp vor calcula, înregistra în contabilitate şi recupera uzura fizică şi morală a acestora pentru refacerea capitalului imobilizat. Sunt supuse amortizării bunurile şi valorile destinate să servească activitatea pe o perioadă mai mare de un an, care se consumă treptat.

Standardul de contabilitate internaţional nr. 4 „Contabilizarea amortismentelor" se aplică tuturor imobilizărilor supuse amortizării cu excepţia:

- pădurilor şi celorlalte resurse care se regenerează pe cale naturală;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielilor de prospecţiuni şi de extracţie a minereului, petrolului, gazului natural şi altor resurse care nu se regenerează pe cale naturală;
- a cheltuielilor de cercetare şi de dezvolatre;
- fondului de comerţ.

Excepţiile menţionate îşi au aplicaţie în reproducerea pe cale naturală (păduri şi alte resurse), includerea în cheltuielile efectuate cu investiţia respectivă în activitatea de exploatare (prospecţiuni şi extracţie), recuperarea în întregime a cheltuielilor din profitul realizat ca urmare a utilizării imobilizării (cercetare-dezvoltare).

Terenurile au o durată de utilizare nelimitată, de aceea, de regulă, nu se amortizează. La întreprinderile în care terenurile au o durată de utilizare limittaă, ele se includ în categoria imobilizărilor amortizabile.

Spre deosebire de terenuri, construcţiile de orice fel, constituie imobilizări amortizabile. Referitor la această problemă se menţionează că în practică există anumite întreprinderi care nu consideră construcţiile ca imobilizări amortizabile pe considerentul că valoarea cumulată a construcţiilor şi terenurilor pe care ele sunt construite nu se diminuează în timp. O asemenea abordare se precizează că trebuie analizată astfel:

- terenurile şi construcţiile sunt de două categorii distincte;
- fiind de natură diferită şi judecata lor din punct de vedere contabil trebuie făcută diferit, în sensul că terenurile trebuie înregistrate distinct, iar orice creştere a valorii terenurilor tratată diferit e amortizarea privitoare la clădiri.

A) Amortizarea imobilizărilor necorporale. Deprecierea imobilizărilor necorporale operează sub acţiunea unor factori specifici. În relaţie cu timpul, tehnologia de producţie, produsele proiectate şi asimilate, utilajele folosite etc., evoluează, se învechesc, chiar dispar factorii care contribuie la scurtarea duratei de viaţă a produselor, tehnologiilor, ceea ce impune investirea unor noi mijloace materiale şi băneşti. Factorii menţionaţi şi alţi factori specifici impun ca amortizarea imobilizărilor necorporale să depindă de natura acestora în ţara noastră fiind stabilite perioade maxime de 3-5 ani. Astfel, cheltuielile de constituire sau extindere a unităţii patrimoniale şi cheltuielile de cercetare-dezvoltare se amortizează în cel mult cinci ani.

Activele imobilizate necorporale de natura brevetelor, licenţelor, mărcilor de fabrică şi de comerţ, etc. se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către unitatea ce le deţine. Imobilizările necorporale de natura concesiunii, superficiei şi a uzufructului se amortizează pe durata contractului

Fondul comercial, de regulă, nu se amortizează. Valoarea programelor informatice se amortizează în funcţie de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăşi cinci ani. Durata efectivă de amortizare a activelor necorporale se stabileşte de către consiliul de administraţie.

B) Amortizarea imobilizărilor corporale

Potrivit surselor de drept contabil din România **constituie obiect al amortizării** toate imobilizările corporale – cu excepţiile următoare: mijloacele fixe aparţinând

Scanned with OKEN Scanner

proprietăţii publice, lacurile, bălţile, iazurile care nu sunt rezultatul unor investiţii, precum şi terenurile, inclusiv cele împădurite. Plantaţiile tinere şi plantaţiile de protecţie sunt scutite de calculul amortizării până la trecerea pe rod a plantaţiilor tinere şi primii cinci ani pentru plantaţiile de protecţie.

Sunt asimilate mijloacelor fixe şi *se supun* amortizării următoarele:

a) investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;

b) capacităţile puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, se cuprind în grupa la care urmează a se înregistra ca mijloace fixe, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. La punerea în funcţiune, cu ocazia recepţiei finale, *amortizarea se va determina în funcţie de valoarea finală*, iar valoarea neamortizată până la acea dată se va recupera pe durata normală de utilizare rămasă;

c) investiţiile pentru descopertă, în vedera valorificării de susbstanţe minerale utile, cu cărbuni şi alte zăcăminte ce se exploatează la suprafaţă, precum şi cele pentru realizarea lucrărilor miniere subterane, de deschidere a zăcămintelor. Amortizarea acestora se recuperează în maximum 10 ani, cu aprobarea consiliul de administraţie;

d) investiţiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătăţirea parametrilor tehnici iniţiali;

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe pentru a fi considerate ca modernizare a acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătăţească efectiv performanţele mijloacelor fixe faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial;
- să asigure obţinerea de venituri suplimentare faţă de cele realizate cu mijloacele fixe iniţiale.

Nu sunt considerate mijloace fixe şi nu se supun amortizării următoarele:

a) motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai mijlocului fix;

b) sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea şi durata lor de funcţionare normală;

c) construcţiile şi instalaţiile provizorii;

d) animalele care nu au îndeplinit condiţiile pentru a fi trecute la animale adulte, animale de îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;

e) pădurile;

f) investiţiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum şi cele pentru foraj executate pentru explorări, prospecţiuni geologice şi geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz-capul unor zăcăminte de ţiţei, precum şi sondele cercetare geologică care au pus în evidenţă acumulări de hidrocarburi, dar, care, din motive geologo-tehnice şi economice obiective, nu pot fi exploatate;

Scanned with OKEN Scanner

g) prototipurile, atâta timp cât servesc ca model la executarea producţiei de serie, inclusiv seria zero sau sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;

h) echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoarea şi durata lor de utilizare.

În situaţii justificate, agenţii economici *sunt scutiţi de calculul amortizării* cu avizul organului teritorial al Ministerului Finanţelor, pentru *următoarele active corporale*:

a) minele trecute în conservare sau scoase definitiv din funcţiune, precum şi sondele de ţiţei şi gaze care nu se dau în producţie, la propunerea Agenţiei Naţionale pentru Rezerve Minerale;

b) mijloacele fixe din cadrul obiectivelor economice trecute în conservare pe o durată mai mare de 30 de zile;

c) lucrările de îmbunătăţiri funciare şi de gospodărire a apelor, cu caracter general de deservire, destinate apărării contra inundaţiilor şi înlăturării excesului de umiditate, şi anume: diguri şi canale principale, de desecare, precum şi lucrările de combatere a eroziunii solului, de regularizare a scurgerii apelor pe versanţi şi de corectare a torenţilor, destinate apărării terenurilor agricole ori silvice şi obiectivelor social-economice din zona apărată, şenalele navigabile, tunelele de metrou, infrastructura căii ferate, drumurile, podurile, apeductele, precum şi celelalte căi de comunicaţie.

C) Calcularea amortizării

Amortizarea mijloacelor fixe se stabileşte prin *aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare* a mijloacelor fixe şi se include în cheltuielile de exploatare.

Cota de amortizare se calculează astfel:

$$CA = \frac{100}{\text{Durata normală de utilizare din catalog (ani)}}$$

În cazul reevaluării mijloacelor fixe în baza unor acte normative, cota de amortizare se va calcula astfel:

$$CA = \frac{100}{\text{Durata normală de utilizare din catalog (ani)}}$$

Cota astfel calculată se va aplica asupra valorii rămase, actualizată.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează *începând cu luna următoare punerii în funcţiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare*, conform duratelor normale de funcţionare.

Data punerii în funcţiune, în vederea calculării amortizării, se stabileşte astfel:

a) mijloace fixe independente care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice (utilaje pentru intervenţie, unelte, accesorii de producţie, mijloace de transport auto,

Scanned with OKEN Scanner

animale etc.) se consideră puse în funcţiune la data achiziţionării lor, pe baza procesului-verbal de recepţie;

b) utilajele care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, precum şi clădirile şi construcţiile speciale care nu deservesc procese tehnologice se consideră puse în funcţiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcţiei, pe baza procesului-verbal de recepţie;

c) utilajele şi instalaţiile care necesită montaj şi probe tehnologice, precum şi clădirile şi construcţiile speciale care deservesc procese tehnologice se consideră puse în funcţiune la terminarea probelor tehnologice, pe baza procesului-verbal de punere în funcţiune;

d) sondele folosite la extracţia ţiţeiului şi gazelor, sondele de injecţie, precum şi sondele provenite din lucrările geologice care au dat rezultate se consideră puse în funcţiune la darea lor în producţie, pe baza procesului-verbal final de constatare.

Amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date în locaţie de gestiune se calculează de către agentul economic care le are în proprietate.

Amortizarea investiţiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locaţie de gestiune se recuperează de agentul economic care a efectuat investiţia pe perioada contractului.

Amortizarea clădirilor şi a construcţiilor speciale ale minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanţe minerale solide, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi a investiţiilor pentru descopertă se calculează pe unitate de produs, în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă.

Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează:

a) din cinci în cinci ani la mine, cariere, precum şi la cheltuielile de investiţii pentru descopertă;

b) din zece în zece ani la saline.

Recalcularea se face anual, în cazul când intervin schimbări mai importante (de minimum 10%) în volumul rezervelor exploatabile.

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcţiune, agenţii economici asigură acoperirea *valorii neamortizate* din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferenţa rămasă neacoperită se include în cheltuielile excepţionale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispoziţiilor legale.

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe, se va asigura recuperarea valorii neamortizate a acestora.

Prin *valoare neamortizată*, în acest context, se înţelege diferenţa dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe şi valoarea amortizării, recuperată prin includerea în cheltuielile de exploatare, din care se deduc sumele rezultate în urma valorificării.

Durata recuperării şi anuităţile de acoperire a valorii neamortizate se stabilesc de către consiliul de administraţie al agentului economic, respectiv de responsabilul cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ.

Scanned with OKEN Scanner

Diferența rămasă nerecuperată în urma valorificării se recuperează prin includerea în cheltuielile excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau prin diminuarea capitalurilor proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.

D) Regimuri (sisteme) și/sau metode de amortizare

Standardul E4 prevede că amortizarea se repartizează asupra fiecărui exercițiu financiar, pe perioada de utilizare a imobilizărilor după metode diferite.

Metoda adoptată trebuie să fie utilizată cu consecvență, indiferent de nivelul de rentabilitate sau de considerațiunile de ordin fiscal, pentru a se asigura comparabilitatea rezultatelor de la un exercițiu la altul. În România, potrivit *Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale,* modificată și completată prin Ordonanța nr. 54/aug. 1997, unitățile patrimoniale care desfășoară activități cu caracter economic amortizează mijloacele fixe utilizând unul din regimurile de amortizare: *amortizarea liniară, degresivă, accelerată.* Competențele de aprobare a amortizării liniare și degresive revin consiliului de administrație al agentului economic, respectiv responsabilului cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ. Utilizarea regimului de amortizare accelerată se aprobă de către organul teritorial al Ministerului Finanțelor, la propunerea organelor menționate.

Menținerea metodelor utilizate pentru calculul amortismentelor în vederea comparării datelor de la un exercițiu la altul este, de asemenea, prevăzută și în legislația din România.

■ **Sistemul de amortizare liniar** constă din calcularea și alocarea uniformă a valorii contabile de intrare a activelor amortizate pe toată durata normală de funcționare exprimată în ani.

Se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratelor normale de utilizare a mijloacelor fixe.

Sistemul (metoda) liniar(ă) este sistemul de amortizare de „drepr comun", adică metoda fiscală normală, prin care imobilizările pot fi amortizate legal. Pentru mijloacele fixe de natura construcțiilor, amortizarea anuală se calculează numai în regim liniar.

Utilizarea regimului de amortizare liniară se aprobă de consiliul de administrație al agentului economic, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix.

Relațiile de calcul a amortizării proprii acestei metode sunt:

$$\textit{Amortizarea anuală (anuitatea sau dotația amortizării)} = \textit{Valoarea contabilă de intrare} \times \textit{Rata anuală a amortizării (cota medie anuală de amortizare)}$$

$$\textit{Rata anuală a amortizării} = \frac{100}{\textit{Durata normală de utilizare}}$$

Scanned with OKEN Scanner

O problemă a calculului amortizării este aceea în care, în cursul anului, se produc intrări şi ieşiri de active imobilizate. Deci, rata anuală a amortizării trebuie recalculată în funcţie de durata efectivă de folosire care este mai mică de 12 luni. Este problema denumită în literatura de specialitate **prorata temporis a amortizării.**

Prorata amortizării se calculează în raport de luna următoare celei în care s-a produs intrarea (punerea în funcţiune) sau ieşirea (scoaterea din funcţiune).

Exemplu: Dacă un mijloc fix în valoare de 9.000.000 lei a intrat pe data de 15 martie, durata de folosinţă fiind de cinci ani, atunci

$$Prorata\ temporis = \frac{100}{5} x \frac{9\ luni\ folosite}{12\ luni\ folosire\ anuală}$$

$$Anuitatea\ amortizării = 9.000.000\ lei\ x\ \frac{100}{5}\ x\ \frac{9}{12}$$

Pentru a demonstra sistemele de amortizare se ia ca exemplu un bun, cunoscând următoarele date:

- valoarea de intrare a bunului 10.000.000 lei
- durata 5 ani
- punerea în funcţiune 1 iulie an N

$$A/an = \frac{10.000.000\ lei}{5\ ani} = 2.000.000\ lei$$

$$\% = \frac{100}{5} = 20\%$$

Tabloul de amortizare a mijlocului fix în **sistemul liniar** se prezintă în tabelul 3.4:

Tabelul 3.4.

Tablou (plan) de amortizare după sistemul liniar

– lei –

Finele exerciţiului	Valoarea imobilizării la începutul exerciţiului	Amortisment		Valoarea netă contabilă
		pe an	cumulat	
Anul N	10.000.000	1.000.000	1.000.000	9.000.000
Anul N+1	9.000.000	2.000.000	3.000.000	7.000.000
Anul N+2	7.000.000	2.000.000	5.000.000	5.000.000
Anul N+3	5.000.000	2.000.000	7.000.000	3.000.000
Anul N+4	3.000.000	2.000.000	9.000.000	1.000.000
Anul N+5	1.000.000	1.000.000	10.000.000	–

Scanned with OKEN Scanner

Prima anuitate este redusă proporţional cu timpul de utilizare efectivă (în luni), iar ultima este stabilită astfel încât totalul amortizării să fie egală cu valoarea de origine.

Amortizarea liniară este clasică, tradiţională şi simplă, fiind cea mai folosită datorită uniformităţii cheltuielilor exerciţiului şi a costurilor în timp. Prezintă avantajul că atenuează tendinţa unităţilor patrimoniale de eludare a fiscalităţii, însă nu ţine seama de influenţa progresului tehnic, respectiv de uzura morală.

Sistemul acesta se poate aplica la imobilizări de natura imobilelor, mobilierului, animalelor de muncă, plantaţiilor etc.

Sistemul liniar constituie baza de calcul a celorlalte sisteme de amortizare.

■ ***Sistemul de amortizare degresiv***,* în comparaţie cu cel liniar, presupune accelerarea progresului de amortizare în primii ani de la punerea în funcţiune. Amortizarea se poate calcula:

a) prin aplicarea unei cote constante la o valoare descrescătoare;

b) prin aplicarea unei rate degresive la o valoare constantă.

Amortizarea degresivă cu cotă constantă aplicată la o valoare descrescătoare se utilizează în multe ţări (Franţa, Germania, SUA, Belgia, Austria, România etc.) fiind considerată o amortizare fiscală legală. Cotele de amortizare degresive constante se obţin prin multiplicarea cotelor de amortizare liniare cu un coeficient prevăzut de lege, care variază după durata de funcţionare (viaţă) a bunului, şi anume:

1,5 pentru durata de viaţă între 2 şi 5 ani;

2 pentru durata de viaţă între 5 şi 10 ani;

2,5 pentru durata de viaţa mai mare de 10 ani.

Aceşti coeficienţi pot fi modificaţi numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanţelor.

În cazul utilizării acestui sistem, anuităţile vor descreşte; fiecare dintre ele rezultă prin aplicarea cotei procentuale constante la valoarea netă contabilă a imobilizărilor la începutul exerciţiului. Totalul amortismentului la finele fiecărui exerciţiu trebuie să fie cel puţin egal cu amortismentul liniar.

Tabloul de amortizare în **sistemul degresiv** pentru mijlocul fix exemplificat şi, în metoda liniară, se prezintă în tabelul 3.5.

Tabelul 3.5.

Tabloul de amortizare în sistemul degresiv cu cotă constantă

– lei –

Finele exerciţiului	Valoarea imobilizării la începutul exerciţiului	Amortisment		Valoarea netă contabilă
		pe an	cumulat	
Anul N (6 luni)	10.000.000	2.000.000	2.000.000	8.000.000
Anul N+1	8.000.000	3.200.000	5.200.000	4.800.000
Anul N+2	4.800.000	2.000.000	7.200.000	2.800.000
Anul N+3	2.800.000	2.000.000	9.200.000	800.000
Anul N+4	800.000	800.000	10.000.000	–
Anul N+5	–	–	–	–

* Acesta este denumit de Samuelson drept metoda soldului descrescător şi este aplicată în S.U.A.

Scanned with OKEN Scanner

Cota de amortizare proprie sistemului degresiv devine 20% x 2 = 40% şi se aplică la valoarea netă contabilă. Metoda este practicată îndeosebi în SUA şi presupune calcularea amortizării pe baza raportului:

$$\frac{\textbf{\textit{Numărul de ordine descrescătoare al anului considerat (Y).}}}{\textbf{Suma numerelor naturale corespunzătoare duratei de funcţionare (1 + 2 + 3 ... n).}}$$

Amortizarea aferentă anului Y rezultă:

$$AY = \frac{n-y+1}{1+2+3...n} * \text{valoarea de amortizat}$$

Pentru mijlocul fix exemplificat, tabloul de amortizare degresivă cu rată *descrescătoare* se prezintă în tabelul 3.6.

Tabelul 3.6.

Tabloul de amortizare în sistem degresiv cu cotă descrescătoare

– lei –

Anul	Baza de amortizare	Fracţiunea de amortizare	Amortizare		Valoarea netă contabilă
			pe an	cumulat	
Anul 1	10.000.000	5/15	3.333.300	3.333.300	6.666.700
Anul 2	10.000.000	4/15	2.666.400	5.999.700	4.000.300
Anul 3	10.000.000	3/15	2.000.000	7.999.700	2.000.300
Anul 4	10.000.000	2/15	1.333.300	9.333.000	667.000
Anul 5	10.000.000	1/15	667.000	10.000.000	–

Amortizarea aferentă anului Y rezultă din următorul calcul:

$$A2 = \frac{5-2+1}{15} \times 10.000.000 \text{ lei} = \frac{4}{15} \times 10.000.000 \text{ lei} = 2.666.400 \text{ lei}$$

Un alt *exemplu* unde se prezintă legătura între amortizarea liniară – ca punct de pornire în calcule –, şi amortizarea degresivă.

Un utilaj a fost cumpărat în luna decembrie 1998, în aceeaşi lună fiind şi pus în funcţiune. Valoarea contabilă de intrare este de 30.000.000 lei, durata normală de utilizare cinci ani.

$$\text{Rata anuală a amortizării în sistem liniar} = \frac{100}{5} = 20\%$$

Coeficientul de multiplicare fiind de 1,5, rezultă:

$$\text{Rata anuală degresivă} = 20\% \times 1,5 = 30\%.$$

Scanned with OKEN Scanner

Tabloul de amortizare în **sistem degresiv** se prezintă în tabelul 3.7:

Tabelul 3.7.

– lei –

Exercițiul	Valoarea de intrare	Amortizarea liniară	Valoarea rămasă	Amortizarea degresivă
N	30.000.000	6.000.000	30.000.000	9.000.000
N+1	30.000.000	6.000.000	21.000.000	6.300.000
N+2	30.000.000	6.000.000	14.700.000	4.900.000
N+3	30.000.000	6.000.000	9.800.000	4.900.000
N+4	30.000.000	6.000.000	4.900.000	4.900.000
TOTAL	*	30.000.000	0	30.000.000

NOTĂ: 14.700.000 lei x 30% = 4.410.000 lei
4.410.000 lei < 4.900.000, se amortizează 4.900.000 lei.

Sistemul de amortizare degresiv este facultativ.

Întreprinderea poate să-l prefere celui liniar, putând reveni la amortismentul liniar după ce a practicat amortismentul degresiv, cu condiția ca anuitățile să se calculeze la valoarea netă contabilă.

Utilizarea metodei degresive de amortizare permite unităților să realizeze economii la impozitul pe profit la începutul perioadei de viață a imobilizărilor, ca urmare a creșterii cheltuielilor de exploatare, care determină reducerea profitului impozabil.

■ ***Sistemul de amortizare accelerat*** reprezintă o formă de recuperare în ritm rapid a valorii imobilizărilor pentru evitarea uzurii morale. El afectează profitul în sensul reducerii și pe această bază se micșorează impozitul datorat statului. Amortizarea accelerată, sau excepțională, constă în calcularea în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la limita prevăzută de lege (50%) din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. Amortizările anuale pentru exercițiile următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportarea la numărul de ani de utilizare rămași..

Tabloul de amortizare în sistemul accelerat se prezintă în tabelul 3.8.

Utilizarea regimului de amortizare accelerată se aprobă de către organul teritorial al Ministerului Finanțelor, la propunerea consiliului de administrație al agentului economic sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor fără scop lucrativ, pe baza unei documentații de fundamentare.

Documentația de fundamentare trebuie să conțină datele din tabelul prezentat în anexa nr. 2 la normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997. Pe baza acestor date se stabilește punctajul necesar, pentru eliberarea aprobării de utilizare a regimului de amortizare accelerată.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.8.

Tabloul de amortizare în sistemul accelerat

– lei –

Finele exercițiului	Valoarea imobilizării la începutul exercițiului	Amortisment		Valoarea netă contabilă
		pe an	cumulat	
Anul N (6 luni)	10.000.000	2.500.000	2.500.000	7.500.000
Anul N+1	7.500.000	2.500.000*		
		625.000*	5.625.000	4.375.000
Anul N+2	4.375.000	1.250.000	6.875.000	3.125.000
Anul N+3	3.125.000	1.250.000	8.125.000	1.875.000
Anul N+4	1.875.000	1.250.000	9.375.000	625.000
Anul N+5	625.000	625.000	10:000.000	

Pentru calculul indicatorilor de eficiență, în vederea stabilirii punctajului necesar, se vor folosi datele aferente anului de punere în funcțiune a mijloacelor fixe, astfel:

- datele din bugetul de venituri și cheltuieli, când aprobarea se solicită în cursul trimestrului I al anului;
- datele din evidența contabilă pentru perioada încheiată, care vor fi extrapolate la nivel de an, în funcție de media lunară a realizărilor.

Documentația de fundamentare se depune la organul teritorial al Ministerului Finanțelor înainte de punerea în funcțiune a mijloacelor fixe sau în termen de maximum o lună de la punerea în funcțiune a acestora.

În afara acestor sisteme, prevăzute de legislație, se mai poate utiliza sistemul progresiv de amortizare.

■ ***Sistemul de amortizare progresiv*** este opus celui degresiv, caracterizându-se prin creșterea normelor de amortizare în fiecare an, conducând la obținerea unor fonduri de amortizare din ce în ce mai mari. Își are originea în aprecierea că mașinile, utilajele etc. se uzează mai puțin în primii ani de funcționare când dau maxim de randament fără a antrena cheltuieli sensibile de reparații și întreținere. Prezintă dezavantajul că nu ține seama de scăderea randamentului mijloacelor fixe, produce variații foarte mari ale amortizării în cheltuielile de exploatare, influențând profitul care este mai mare la începutul duratei de serviciu și mai mic la sfârșitul acesteia; de aceea se aplică mai rar.

* Accelerat 6 luni (2.500.000 lei), iar 6 luni liniar (625.000 lei).

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea progresivă se calculează prin relaţia:

$$A = \frac{\text{Valoarea de amortizat}}{\text{Totalul sumei numerelor anilor de viaţă}} = \frac{10.000.000 \text{ lei}}{1+2+3+4+5} = \frac{10.000.000 \text{ lei}}{15} = \frac{666.600}{\text{an}} \text{ lei}$$

În tabelul 3.9. se prezintă tabloul de amortizare în sistemul progresiv**:

Tabelul 3.9.

Tabloul de amortizare în sistemul progresiv

– lei –

Anii	Factorii de proporţionalitate	Valoarea contabilă	Amortizare		Valoarea netă contabilă
			anuală	cumulată	
N	1/15	10.000.000	666.600	666.600	9.333.400
N+1	2/15	10.000.000	1.333.200	1.999.800	8.000.200
N+2	3/15	10.000.000	1.999.800	3.999.600	6.000.400
N+3	4/15	10.000.000	2.666.400	6.666.000	3.334.000
N+4	5/15	10.000.000	3.334.000	10.000.000	3.334.000

● Calculul global al amortizării

Metodele de amortizare analizate mai înainte sunt opozabile într-un sistem de calcul structural în condiţiile în care obiectul amortizării se identifică cu obiectul singular sau complexul de obiecte prin care se delimitează unitatea de măsură şi evidenţă a mijloacelor fixe. Convergente şi complementare la aceste metode sunt cele **globale**.

Potrivit metodelor globale, amortizarea se calculează după relaţiile:

$$\textit{Amortizarea globală} = \textit{Valoarea medie anuală a mijloacelor fixe} * \textit{Rata globală a amortizării}$$

$$\textit{Rata globală a amortizării} = \frac{\textit{Amortizarea anuală totală}}{\textit{Valoarea contabilă medie anuală a activelor amortizabile}}$$

** Pentru calculul tabloului de amortizare se împarte valoarea de amortizat (valoarea de intrare – valoarea reziduală) în părţi proporţionale cu suma numerelor naturale (1, 2, ... n), ce reprezintă durata de funcţionare, iar câtul obţinut îl vom multiplica cu fiecare număr.

Scanned with OKEN Scanner

Valoare medie anuală	**=**	***Valoarea contabilă a mijloacelor fixe existente la începutul anului***	**+**	***Valoarea contabilă medie a mijloacelor fixe intrate în cursul anului***	**–**	***Valoarea contabilă medie a mijloacelor fixe ieşite în cursul anului***

Pentru ţara noastră o asemenea metodă se poate corela cu programul de amortizare al exerciţiului depus la începutul anului, odată cu declaraţia de venituri pentru exerciţiul financiar, la Direcţia generală a Finanţelor Publice şi Controlului Financiar de Stat.

Pornind de la rata globală se poate calcula amortizarea efectivă pe baza relaţiei:

Amortizarea anuală efectivă	**=**	***Soldul debitor al activelor imobilizate amortizabile la închiderea exerciţiului***	*****	***Rata globală a amortizării***

3.7.1.2. Contabilitatea amortizării

Agenţii economici, indiferent de forma de organizare şi tipul de proprietate, precum şi persoanele juridice fără scop lucrativ, au obligaţia evidenţierii în contabilitate, în conturi distincte, a mijloacelor fixe şi a amortizării acestora.

Instituţiile publice au obligaţia evidenţierii în contabilitate, în conturi distincte, a mijloacelor fixe şi a sumelor rezultate din dezmembrarea şi valorificarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune.

Începând cu luna septembrie 1997, constituirea fondului de dezvoltare a încetat iar amortizarea inclusă în costuri reprezintă sursă proprie de finanţare, la dispoziţia agenţilor economici.

Amortizarea, aşa cum am arătat, înseamnă o scădere treptată a valorii de intrare a imobilizărilor cu o sumă ce corespunde uzurii, trecerii timpului, progresului tehnic sau altor cauze, în vederea aducerii lor la valoarea reală. Deci, amortizarea reprezintă rectificarea valorii contabile a imobilizărilor cu deprecierea ireversibilă. Ea presupune două aspecte: pe de o parte deprecierea valorii imobilizărilor şi, pe de altă parte, recuperarea acestei deprecieri din cheltuielile fiecărui exerciţiu.

Întrucât amortismentul este o cheltuială curentă, normală de exploatare, el se va include în cheltuielile de exploatare, utilizând **contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"** şi în cazuri excepţionale (uzura utilajelor, maşinilor printr-o folosire intensivă la anumite produse etc.) în **contul 6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"**, ambele fiind conturi de activ, care se debitează cu amortizarea inclusă în cheltuielile exerciţiului.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea amortizării în contabilitate se poate face prin metoda directă sau indirectă.

❒ *Metoda directă* constă în micşorarea valorii de intrare a imobilizărilor prin creditul conturilor de imobilizări, cu valoarea amortizării ce corespunde uzurii lor şi creşterea concomitentă a cheltuielilor de exploatare a exerciţiului în vederea recuperării acesteia.

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea"	=	**212** „Mijloace fixe"

Metoda directă de înregistrare a amortizării nu este recomandată şi practicată în metodologia contabilă, din următoarele considerente: a) creditarea conturilor de imobilizări, adică scăderea valorii de intrare, ar duce la un moment dat la soldarea conturilor, ceea ce şterge orice urmă de existenţă valorică în scripte a imobilizărilor, ajungându-se la o lipsă a controlului privind rectificarea contabilă a averii; b) valoarea de intrare se constituie pe baza de calcul a amortizării, ceea ce impune menţinerea acestei valori, în vederea recuperării în cadrul duratei normale de serviciu a valorii imobilizărilor; c) imobilizările corporale îşi păstrează nemodificate forma iniţială pe întreaga perioadă de funcţionare a lor; d) nu se cunoaşte valoarea amortizării.

❒ Din considerentele arătate, înregistrarea amortizării nu se face prin creditarea conturilor de imobilizări, ci în mod indirect (*metoda indirectă*) prin creditarea unor conturi de „Amortizări". În acest scop se folosesc conturile din **grupa 28 „Amortizări privind imobilizările"** care cuprinde două *conturi de gradul I 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale" şi 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", ambele conturi fiind dezvoltate pe conturi sintetice de gradul II,* după structura imobilizărilor. Cifra 8 în poziţia a II-a din simobilul conturilor arată că este vorba de amortizări.

Contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale" se subdivide în *conturi sintetice de gradul II* pe categorii de imobilizări necorporale:

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"
2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare"
2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare"
2807 „Amortizarea fondului comercial"
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"

Contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" se dezvoltă în *conturi sintetice de gradul II* corespunzător diferitelor categorii de imobilizări corporale:

2810 „Amortizarea terenurilor"
2811 „Amortizarea construcţiilor"
2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice"
2813 „Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsurare, control şi reglare"
2814 „Amortizarea mijloacelor de transport"
2815 „Amortizarea animalelor şi plantaţiilor"
2816 „Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale"

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de amortizări sunt conturi rectificative ale valorii imobilizărilor, conturi de *pasiv.*

Se creditează cu amortizarea aferentă imobilizărilor în fiecare exerciţiu, prin debitul **conturilor, 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", 6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"**, cu amortizarea transferată pentru imobilizările corporale utilizate în operaţii de participaţie, conform contractelor, în corespondenţă cu debitul **contului 458 „Decontări din operaţii de participaţie"**.

Se debitează la cesionare, sau scoaterea din gestiune a imobilizărilor cu amortizarea aferentă acestora prin creditul conturilor de imobilizări necorporale, respectiv corporale. *Soldul creditor* arată amortizarea aferentă imobilizărilor existente în gestiune.

Reflectarea în contabilitate a amortizării se prezintă schematic astfel:

1. Trecerea pe cheltuieli a amortizării:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**%** **280** „Amortizarea imobilizărilor necorporale" 2801 ... 2808 **281** „Amortizarea imobilizărilor corporale" 2810 ... 2816

2. Amortizarea aferentă imobilizărilor scoase din gestiune sau vândute:

a) imobilizări necorporale

280 „Amortizarea imobilizărilor necorporale" 2801 ... 2808	=	**%** **201** „Cheltuieli de constituire" **203** „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare" **205** „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare" **207** „Fondul comercial" **208** „Alte imobilizări necorporale"

b) imobilizări corporale:

281 „Amortizarea imobilizărilor corporale" 2810 ... 2816	=	**%** **2112** „Amenajări de terenuri" **212** „Mijloace fixe" 2121 ... 2126

Scanned with OKEN Scanner

Includerea amortizării anuale a imobilizărilor corporale în cheltuielile de exploatare se face în funcţie de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază aflate în patrimoniul întreprinderii.

Astfel, pentru anul 1998, în conformitate cu prevederile art. 1 din Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 4/1998, agenţii economici au inclus în cheltuielile de exploatare ale exerciţiului amortizarea calculată în directă corelaţie cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe aflate în patrimoniul acestora la data de 31 decembrie 1997.

● Contabilitatea amortizării şi fiscalitatea

Concepţia şi calculul amortizării reprezintă o problemă cu implicaţii fiscale. Termenii în care este rezolvată îşi găsesc expresie în duratele normale de utilizare, în regimurile de amortizare opozabile agenţilor economici, implicit în gradul de deductibilitate al amortizării la determinarea profitului impozabil şi valoarea luată în calculul amortizării.

În principiu, **duratele normale de utilizare** care corespund cu duratele de amortizare sunt estimate, nu măsurate, în funcţie de experienţa furnizată de practica privind categoriile de imobilizări amortizabile. Tradusă în termeni economici o asemenea durată exprimă perioada de timp în care activele amortizabile aduc servicii unei întreprinderi. Ea este diferită de durata de viaţă fizică a activelor.

Factorii care determină durata normală de utilizare sunt: deteriorarea fizică care stabileşte limita maximă pentru durata de serviciu; uzura morală sau desuetitudinea activelor imobilizate datorită noilor tehnologii care scurtează durata de utilizare a acestor active înainte de epuizarea vieţii fizice şi neadecvarea unor active în raport cu modificările intervenite în profitul şi creşterea capacităţii întreprinderii.

Duratele normale de utilizare pot fi stabilite în mod descentralizat şi centralizat. Desigur, fiecare opţiune are motivaţia sa. Astfel, stabilirea descentralizată porneşte de la realitatea că mijloacele fixe identice au diferite durate de serviciu în funcţie de condiţiile utilizate în întreprinderi, concretizate în gradele diferite de deteriorare fizică, programe diferite de reparaţii şi mediu diferit de exploatare. La acestea se adaugă opiniile diferite despre desuetitudinea mijloacelor fixe şi concepţia potrivit căreia amortizarea este o problemă de alocare şi în consecinţă durata normală de utilizare trebuie să fie egală cu durata economică de utilizare.

Din punct de vedere fiscal, descentralizarea în stabilirea duratelor de utilizare impune un control abilitat care să tempereze politica întreprinderilor pentru stabilirea unor durate reduse de utilizare, implicit de amortizare a imobilizărilor. De aceea, duratele apreciate de întreprinderi trebuie să fie aprobate din punct de vedere fiscal. Pentru a deconecta această problemă, duratele de amortizare aprobate de organele fiscale sunt în cele mai multe cazuri durate fiscale, care diferă de duratele contabile. De exemplu, în SUA sistemul actual de amortizare fiscală se distinge de amortizarea contabilă în ceea ce priveşte lungimea duratelor de serviciu (mai scurte).

Forma centralizată este o rezolvare prin hotărâre de guvern la nivel macroeconomic a problemei duratelor normale de utilizare. Aceste durate sunt estimate în funcţie

Scanned with OKEN Scanner

de mediul normal, mediul agresiv, mediul neutru, mediul uşor corosiv şi mediul puternic corosiv.

Potrivit experienţei din ţara noastră, încadrarea mijloacelor fixe în una dintre condiţiile speciale prezentate mai sus se face de către comisiile tehnice de specialitate şi se aprobă de consiliul de administraţie al agenţilor economici. Componenţa comisiilor tehnice de specialitate este stabilită de consiliul de administraţie al agenţilor economici.

Stabilirea centralizată a duratelor normale de utilizare circumscrie controlul fiscal numai la simpla constatare a respectării acestor durate ca durate de amortizare implicit în determinarea amortizării contabile şi fiscale.

În ţara noastră, aşa cum s-a anticipat, duratele normale de utilizare a mijloacelor fixe sunt stabilite în mod centralizat, prin hotărâre de Guvern, fiind revizuite periodic, dar nu mai târziu de cinci ani. Ele coincid cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

În ceea ce priveşte **regimul de amortizare** este cunoscut faptul că se pot folosi metoda amortizării liniare, metoda amortizării degresive şi metoda amortizării accelerate. Dintre aceste metode se apreciază că metoda amortizării liniare asigură calculul unei mărimi raţionale şi economice a amortizării alocate, înscrisă în principiile şi regulile imaginii fidele. În consecinţă, orice sumă supra sau sub amortizarea liniară reprezintă o structură de amortizare derogatorie, intrată sub incidenţa diferenţelor dintre rezultatul contabil şi rezultatul fiscal, deci este de **ordin fiscal**, problema fiind rezolvată în moduri diferite.

Cel de al treilea termen, valoarea luată în calculul amortizării, este de regulă **valoarea contabilă de intrare** bazată pe costul istoric sau o altă sumă care a substituit costul istoric în situaţiile financiare ale întreprinderii, mai puţin valoarea reziduală. Şi totuşi, întrucât valoarea reziduală a unei imobilizări este adeseori nesemnificativă ea poate fi neglijată în calculul valorii amortizabile.

Cei trei termeni ai raportului amortizare – fiscalitate, respectiv durata de utilizare, regimul de amortizare şi valoarea amortizabilă au rezolvări în chipuri diferite în ţările care pot constitui sistem de referinţă. Astfel, în SUA, sistemul actual de amortizare fiscală **MACRS*** diferă de amortizarea contabilă în ceea ce priveşte lungimea duratelor de serviciu (mai scurte), utilizarea metodelor degresive şi omiterea valorii reziduale la calculul amortizării anuale.

Activele fiscale corporale sunt împărţite în categorii distincte în funcţie de durata fiscală de serviciu: 3, 5, 7, 10, 15, 20, 271/2 şi 311/2 ani (ultimele două grupe pentru clădiri rezidenţiale şi nerezidenţiale). Metodele de amortizare permise pentru scopuri fiscale sunt:

- metoda degresivă cu coeficient fiscal 2 (metoda dublului declin) pentru activele fixe ce se încadrează în grupele 3, 5, 7, 10 ani;
- metoda degresivă cu coeficient fiscal 1,5 pentru activele fixe ce se încadrează în grupele 15 şi 20 ani;

* Modified Accelerated Cost Reconverty System", implementat prin „Tax Reform Act" (1986) prin care se modifică şi completează „Economic Recoverty Tax Act" (1981).

Scanned with OKEN Scanner

- metoda liniară pentru activele din ultimele două grupe 271/2 şi 311/2 ani.

În plus, amortizarea fiscală se calculează pentru o jumătate de an în primul an, indiferent de data achiziţiei şi deci intervalele de timp de mai sus se măresc cu un an.

În Marea Britanie amortizarea fiscală permisă de Inland Revenue se bazează pe metoda degresivă, cu aplicarea unei rate de 25% din valoarea imobilizărilor. Mai mult, în perioadele de hiperinflaţie amortizarea fiscală pentru utilaje şi instalaţii poate ajunge până la 100% din costul de achiziţie din anul în care a avut loc intrarea.

Cele două exemple prezentate mai sus ilustrează faptul că amortizarea contabilă nu este influenţată de existenţa amortizării fiscale. În schimb, în ţările din Europa continentală, amortizarea fiscală este o condiţie şi o formă a deductibilităţii fiscale a amortizării.

Două metode s-au conturat în acest sens: **metoda amortizării derogatorii** şi **metoda de subactivitate**.

❒ **Metoda amortizării derogatorii** consideră că diferenţa dintre amortizarea degresivă (fiscală) şi amortizarea liniară (contabilă), considerată economică reprezintă o **amortizare derogatorie** intrată sub incidenţa diferenţelor temporare între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal. În mod corespunzător, în contabilitate, pentru a răspunde la această problemă se operează cu structura de provizioane reglementate. Pe această cale folosind **impozitul amânat** se conciliază raportul cu fiscalitatea, implicit deductibilitatea complementului de amortizare derogatorie. Constituirea provizionului reglementat în acest sens reprezintă o abatere de la spiritul imaginii fidele ca dimensiune fundamentală a contabilităţii.

Pentru exemplificare se presupune următoarea situaţie: un utilaj cumpărat la 1 ianuarie, a cărui valoare contabilă este 30.000.000 lei, amortizabil pe o perioadă de cinci ani, rata liniară anuală de amortizare 100:5 = 20%, coeficientul fiscal de multiplicare 1,5, rata amortizării degresive 20% x 1,5 = 30%.

Tabloul de amortizare se prezintă astfel:

Exerciţiul	Amortizări liniare	Valoarea rămasă	Amortizări degresive	Amortizări derogatorii
0	1	2	3	4 = (3-1)
1	6.000.000	30.000.000	9.000.000	+3.000.000
2	6.000.000	21.000.000	6.300.000	+300.000
3	6.000.000	14.700.000	4.900.000	–1.100.000
4	6.000.000	9.800.000	4.900.000	–1.100.000
5	6.000.000	4.900.000	4.900.000	–1.100.000
TOTAL	**30.000.000**	–	**30.000.000**	–

Scanned with OKEN Scanner

Exerciţiul 1

a) Amortismentul liniar în cursul celor cinci exerciţii financiare:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	**2812** „Amortizarea echipamentelor tehnologice“	**6.000.000 lei**

Se repetă în fiecare an.

b) Amortismentul derogatoriu:

6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate“	=	**141** „Provizioane reglementate“	**3.000.000 lei**

Totodată, suma privind fiscalitatea amânată trebuie calculată şi reflectată în contabilitate:

Impozitul amânat = 3.000.000 lei x 38% = 1.140.000 lei

149 „Impozite amânate privind provizioanele reglementate“	=	**449** „Impozit amânat la plată“	**1.140.000 lei**

şi

697 „Cheltuieli cu impozitele amânate“	=	**6874** „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate“	**1.140.000 lei**

Exerciţiul 2

a) Rectificarea fiscalităţii amânate:

449 „Impozit amânat la plată“	=	**149** „Impozite amânate privind provizioanele reglementate“	**1.140.000 lei**

b) Provizioane pentru amortizarea derogatorie:

6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate“	=	**141** „Provizioane reglementate“	**300.000 lei**

c) Impozitarea fiscalităţii amânate:
(3.000.000 lei + 300.000 lei) x 38% = 1.254.000 lei

149 „Impozite amânate privind provizioanele reglementate“	=	**449** „Impozit amânat la plată“	**1.254.000 lei**

şi

697 „Cheltuieli cu impozitele amânate“	=	**6874** „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate“	**114.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Exerciţiul 3

a) Rectificarea fiscalităţii amânate:

449 „Impozit amânat la plată"	=	**149** „Impozite amânate privind provizioanele reglementate"	**1.254.000 lei**

b) Reluarea provizioanelor constituite:

141 „Provizioane reglementate"	=	**7874** „Venituri din provizioane reglementate"	**1.100.000 lei**

şi pentru 1.100.000 lei x 38% = 418.000 lei

7874 „Venituri din provizioane reglementate"	=	**6874** „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate"	**418.000 lei**

c) Impozitarea fiscalităţii amânate:

(3.000.000 lei + 300.000 lei – 1.100.000 lei) x 38% = 836.000 lei

149 „Impozite amânate privind provizioanele reglementate"	=	**449** „Impozit amânat la plată"	**836.000 lei**

Exerciţiul 4

a) Rectificarea fiscalităţii amânate:

449 „Impozit amânat la plată"	=	**149** „Impozite amânate privind provizioanele reglementate"	**836.000 lei**

b) Reluarea provizioanelor constituite:

141 „Provizioane reglementate"	=	**7874** „Venituri din provizioane reglementate"	**1.100.000 lei**

şi pentru 1.100.000 lei x 38% = 418.000 lei:

7874 „Venituri din provizioane reglementate"	=	**6874** „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate"	**418.000 lei**

c) Impozitarea fiscalităţii amânate:

(3.000.000 lei + 300.000 lei – 1.100.000 lei – 1.100.000 lei) x 38% = 418.000 lei

149 „Impozite amânate privind provizioanele reglementate"	=	**449** „Impozit amânat la plată"	**418.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 5

Idem cu exercițiul 4 cu deosebirea că lipsește înregistrarea de la punctul (c), deoarece provizionul s-a lichidat.

Folosirea **contului 149 „Impozite amânate privind provizioanele reglementate"** se explică prin nevoia de a rectifica cu (–) în bilanț **contul 141 „Provizioane reglementate"**. În felul acesta în grupa **A** din pasivul bilanțului, provizioanele reglementate, ca structură de capitaluri proprii cu caracter fiscal, sunt diminuate cu impozitele amânate, care sunt reflectate în categoria datoriilor.

Dacă s-ar fi schimbat cota de impozitare, de exemplu de la 38% la 45%, pentru diferența de 1.254.000 lei x 7% se face înregistrarea:

797 „Transferuri de cheltuieli și venituri"	=	**697** „Cheltuieli cu impozitele amânate"	**87.800 lei**

❒ **Metoda amortizării de subactivitate**. Pornește de la premisa potrivit căreia întreprinderea consideră că orice regim de amortizare adoptat reprezintă tiparul economic de estimare a deprecierii, fără a constitui un criteriu pentru distincția între amortizarea contabilă și amortizarea fiscală. În aceste condiții, criteriul adoptat pentru diferențiere este cel al gradului de utilizare a imobilizărilor. Astfel, potrivit *Legii amortizării* gradul de deducere a amortizării la impozitarea profitului, indiferent de regimul de amortizare, este în funcție de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază.

Așa cum reiese din *Legea amortizării* și *Normele metodologice de aplicare a legii*: *„Introducerea amortizării anuale în cheltuielile de exploatare se face în funcție de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază"*. Diferențele de amortizare rezultate ca urmare a aplicării gradului de utilizare se evidențiază în cheltuielile excepționale ale societăților comerciale fără a fi luate în calcul la determinarea profitului impozabil anual.

Urmare la precizările de mai sus, în plan contabil, se face înregistrarea:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" (*cota deductibilă*)	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale"
678 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele" (*cota nedeductibilă*)		

Soluția de mai sus nu este în concordanță cu principiile contabilității amortizării. Avem în vedere în acest sens:

- prelevarea amortismentelor exercițiului este dedusă din rezultat;
- amortizarea aferentă imobilizărilor trebuie să fie repartizată în mod sistematic pe fiecare exercițiu financiar, pe durata de utilizare a amortizării;

Scanned with OKEN Scanner

- prin gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază, amortizarea din **„cost al perioadei"** este transformată proporţional (în limita gradului de utilizare) în **„cost al produsului"** şi în **„cost al perioadei"** pentru partea inclusă în cheltuieli excepţionale. Transformarea în cost al produsului înseamnă o a doua recunoaştere ca activ, prima în valoarea imobilizării amortizabile, a doua sub forma producţiei de imobilizări şi stocuri.

O rezolvare care derogă de la prevederea de mai sus este formalizată prin *Normele* emise de *Ministerul Finanţelor*. În acest sens se prevede că diferenţa de amortizare rezultată, ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază, se evidenţiază în *debitul* contului de ordine şi evidenţă **8045 „Amortizarea mijloacelor fixe aferentă gradului de neutilizare"**. La expirarea duratei normale de funcţionare a mijloacelor fixe diferenţa se introduce în cheltuielile de exploatare în mod eşalonat pe o perioadă care nu va depăşi cinci ani, fără a fi deductibilă la stabilirea profitului impozabil. Cu această ocazie se va face înregistrarea:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale"	

O asemenea soluţie reia şi multiplică derogările de la principiile contabile ale amortizării, la care se adaugă neîncadrarea în prevederea potrivit căreia o amortizare este repartiţia valorii amortizabile pe durata de utilizare normală, deci amortizarea nu se face în afara utilizării, când mijlocul fix este scos din funcţiune. După scoaterea din funcţiune a mijlocului fix se amortizează „umbra" acestuia şi nu utilizarea sa.

Deşi ultima soluţie a fost concepută în stratagema temporizării elanului agenţilor economici pentru a mări preţurile, pornind de la reevaluarea imobilizărilor, ea nu are eficienţa scontată. Este suficient a pune în balanţă raportul **100 – gradul de utilizare**, pe de o parte, şi **rata creşterii valorii activelor imobilizate**, pe de altă parte, care este net favorabil pentru ultimul termen. Deci, pentru a stopa creşterea preţurilor trebuie apelat la o soluţie care să aplatizeze amortizarea diferenţelor din reevaluare. Mai mult, soluţia adoptată *„congelează valoarea activelor imobilizate"* şi, implicit, micşorează capacitatea de finanţare a capitalului.

3.7.2. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor

3.7.2.1. Caracterizarea generală a provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor

Activele imobilizate pot suferi în anumite perioade deprecieri ale valorii contabile atunci când valoarea de inventar stabilită cu ocazia inventarierii este inferioară valorii furnizate de contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Când deprecierea imobilizărilor este temporară, deci reversibilă, se constituie provizioane de depreciere. Ele sunt destinate să acopere un risc posibil să se producă într-un exercițiu financiar viitor.

Sunt supuse deprecierii reversibile, pentru care se constituie, în principiu, provizioane, *imobilizările neamortizabile*. Pentru imobilizările necorporale și corporale care, după cum se știe, sunt amortizabile, se constituie provizioane numai în situația în care există diferențe în minus între valoarea de inventar, stabilită cu ocazia inventarierii patrimoniului, și valoarea netă contabilă. Valoarea netă contabilă se obține prin scăderea amortizării imobilizărilor din valoarea de înregistrare (de intrare) a acestora.

Pentru deprecierea titlurilor de valoare, a creanțelor imobilizate și a altor imobilizări financiare se constituie provizioane pentru diferența între valoarea de intrare a acestora și valoarea stabilită cu ocazia inventarierii.

Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, a imobilizărilor în curs și a celor financiare se constituie pe seama cheltuielilor, la sfârșitul unui exercițiu financiar cu ocazia inventarierii și se majorează, se diminuează sau se anulează în exercițiul viitor.

La sfârșitul exercițiilor următoare, cu ocazia unei noi inventarieri sau la ieșirea din patrimoniu a imobilizărilor, în urma analizării provizioanelor constituite pentru deprecieri, se procedează astfel:

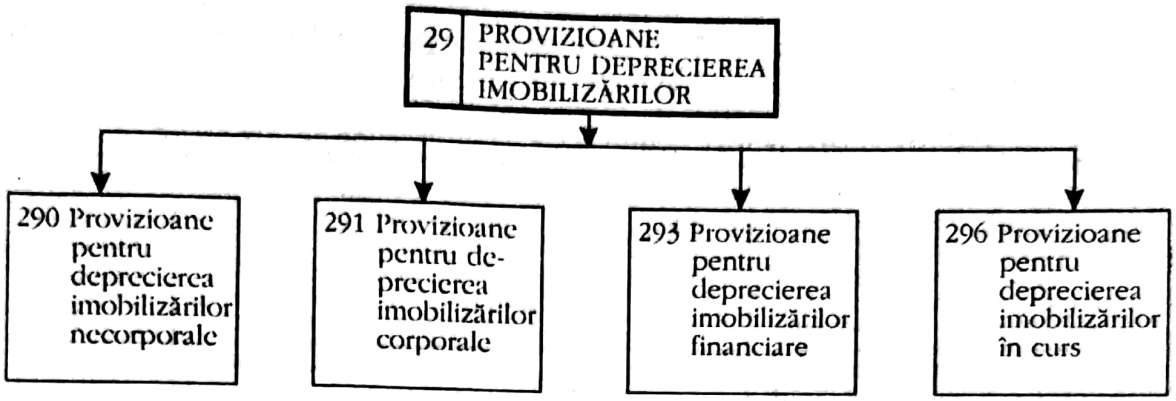
- dacă deprecierea imobilizărilor este mai mare decât provizionul constituit, se constituie un provizion suplimentar, pentru diferență;
- dacă deprecierea imobilizărilor este mai mică decât provizionul constituit, diferența diminează provizionul și se înregistrează la venituri;
- dacă provizionul constituit devine fără obiect, ca urmare a ieșirii din patrimoniu a imobilizărilor pentru care a fost constituit, provizionul se anulează și se înregistrează la venituri.

Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor sunt structurate în funcție de natura imobilizărilor: provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, provizioane, pentru deprecierea imobilizărilor corporale; provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare.

Pentru reflectarea în contabilitate a provizioanelor se folosesc conturi rectificative a valorii imobilizărilor, cu deprecierea reversibilă, conturi de pasiv, simbolizate cu cifra 9 în poziția a II-a. De pildă, dacă imobilizările necorporale au simbolul grupei 20 „Imobilizări necorporale", prin intercalarea cifrei 9 în poziția a doua a rezultat **contul 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"**.

Contabilitatea provizioanelor se realizează cu ajutorul **grupei 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"**, care cuprinde *conturi sintetice de gradul I* pe categorii de imobilizări. (fig. 3.7.)

Scanned with OKEN Scanner



3.7. Structura conturilor de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

Toate conturile de provizioane, fiind conturi de pasiv, se creditează în momentul constituirii provizioanelor pe seama cheltuielilor prin debitul **conturilor 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor"** sau **6873 „Cheltuieli privind provizioanele pentru deprecieri"**. *Se debitează* cu sumele aferente provizioanelor anulate în exercițiul următor, operație care generează creșterea veniturilor din provizioane prin creditul **conturilor 7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor", 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"** sau **7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri"**.

Soldul *creditor* al conturilor de provizioane menționate, reprezintă valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor la finele exercițiului.

3.7.2.2. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

Se referă la deprecierea reversibilă a cheltuielilor de constituire, a cheltuielilor de cercetare și dezvoltare, a concesiunilor, brevetelor și a altor drepturi și valori similare, a fondului comercial și a altor imobilizări necorporale.

Contabilitatea sintetică a provizioanelor respective se realizează cu ajutorul **contului 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"** care:

- după conținutul economic este un cont **rectificativ al valorii de înregistrare a imobilizărilor**;
- după funcția contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu provizioanele constituite sau majorate pentru deprecierea imobilizărilor necorporale;
- **se debitează** cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale anulate sau diminuate;
- **soldul creditor** reprezintă valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor existente în patrimoniu la sfârșitul exercițiilor financiare;
- se desfășoară pe **analitice** deschise pe obiecte generatoare de provizioane.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"** reflectate în contabilitatea sintetică se prezintă schematic astfel:

Debit 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" Credit

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– anularea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	7813, 7871	– constituirea de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	6813, 6871
– diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	7813, 7871	– suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	6813, 6871

3.7.2.3. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale

Asemenea provizioane privesc deprecierea reversibilă a terenurilor, amenajărilor de teren şi a mijloacelor fixe.

Contabilitatea sintetică a provizioanelor în cauză se realizează cu ajutorul **contului 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"** care:

- după conţinutul economic este un cont **rectificativ a valorii de înregistrare a imobilizărilor**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu provizioanele constituite sau majorate pentru deprecierea imobilizărilor corporale;
- **se debitează** cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor corporale anulate sau diminuate;
- **soldul creditor** reprezintă valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor corporale existente în patrimoniu la sfârşitul exerciţiului financiar;
- se desfăşoară pe **analitice** deschise pe obiecte generatoare de provizioane.

Operaţiile privitoare la **contul 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"**, reflectate în contabiliatea sintetică se prezintă schematic astfel:

Debit 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale" Credit

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– anularea provizioanelor pentru deprecierea imobilzărilor corporale	7813, 7871	– constituirea de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	6813, 6871
– diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale	7813, 7871	– suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale	6813, 6871

Scanned with OKEN Scanner

3.7.2.4. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs

Imobilizările în curs, atât cele necorporale cât şi cele corporale, pot suferi la finele exerciţiului financiar deprecieri reversibile, pentru care se constituie provizioane de depreciere.

Contabilitatea sintetică a acestor provizioane se realizează cu ajutorul **contului 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"** care:

- după conţinutul economic este un cont **rectificativ a valorii de înregistrare a imobilizărilor**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu provizioanele constituite sau majorate pentru deprecierea imobilizărilor în curs;
- **se debitează** cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor în curs anulate sau diminuate;
- **soldul creditor** reprezintă valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor în curs existente;
- se desfăşoară pe **analitice** deschise pe obiecte generatoare de provizioane.

Operaţiile privitoare la **contul 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"** reflectate în contabilitatea sintetică se prezintă schematic, astfel:

Debit **293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– anularea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs	7813, 7871	– constituirea de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	6813, 6871
– diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs	7813, 7871	– suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs	6813, 6871

3.7.2.5. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare care pot suferi deprecieri temporare, reversibile sunt titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu, alte titluri imobilizate şi creanţele imobilizate.

Scanned with OKEN Scanner

- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu provizioanele constituite sau suplimentate pentru deprecierea imobilizărilor financiare;
- **se debitează** cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare anulate sau diminuate;
- **soldul creditor** reprezintă valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor financiare existente;
- se desfăşoară pe **analitice** deschise pe obiecte generatoare de provizioane.

Operaţiile privitoare la **contul 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare"** reflectate în contabilitatea sintetică se prezintă schematic, astfel:

Debit **296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– anularea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare	7863	– constituirea de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	6863
– diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare	7863	– suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare	6863

Scanned with OKEN Scanner

Probleme şi întrebări de control

1. Prezentaţi conceptul, definiţia şi funcţiile contabilităţii financiare.
2. Prezentaţi ecuaţia generală a patrimoniului şi egalitatea fundamentală a contabilităţii.
3. Ce reprezintă şi cum se delimitează edificiul conceptual al contabilităţii ?
4. Prezentaţi conceptul de imagine fidelă prin prisma ecuaţiei: imagine fidelă = sinceritate + regularitate.
5. Prezentaţi principiile contabile general acceptate.
6. Definiţi normalizarea contabilă. Care sunt normele contabile şi formalizarea corespunzătoare în România?
7. Prezentaţi categoriile de unităţi patrimoniale şi obligaţiile acestora privind conducerea contabilităţii.
8. Prezentaţi principiile şi regulile evaluării patrimoniului.
9. Planul contabil general: structură, criterii privind simbolizarea conturilor.
10. Prezentaţi categoriile de documente contabile şi formele (sistemele) de contabilitate utilizate.
11. Prezentaţi definiţia capitalului.
12. Structuraţi capitalul în funcţie de modul de constituire financiară.
13. Interpretaţi semnificaţia economică a modelului contabil:

D	**101**	C
	6.000.000	

D	**212**	C
	2.400.000	

D	**5121**	C
	3.600.000	

14. Aducerea, la înfiinţarea întreprinderii a unui aparat în valoare de 6.000.000 lei se reflectă în conturi prin una din următoarele formule contabile:

a) **371 = 101**

b) **101 = 212**

c) **5121 = 101**

d) **212 = 101**

Scanned with OKEN Scanner

15. Precizaţi semnificaţia capitalului subscris.
16. **Contul 101 „Capital social"** pentru ce este folosit?
17. Prezentaţi elementele de conţinut ale **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.
18. Să se determine capitalul social total şi aporturile în numerar ale asociaţilor unui S.R.L., precum şi înregistrarea în conturi a constituirii capitalului, pe baza datelor:
    a) Aportul în natură:
        - asociatul A – un imobil în valoare de 20.000.000 lei;
        - asociatul B – un autoturism în valoare de 16.000.000 lei
    b) Asociaţii participă în mod egal la constiuirea capitalului.
19. Se majorează capitalul unei firme individuale din profitul net în sumă de 5.000.000 lei.
20. În luna martie a.c. un agent economic îşi retrage o parte din capitalul investit în întreprindere, în sumă de 8.500.000 lei.
21. Asociaţii unei societăţi comerciale hotărăsc retragerea, în luna aprilie a.c., a prisosului de capital, în sumă de 7.000.000 lei.
22. Se rambursează unor acţionari contravaloarea a 600 de acţiuni la valoarea bursieră de 210.000 lei fiecare, valoare nominală 200.000 lei.
23. Prin ce se poate majora capitalul social?
24. Prin ce se poate reduce capitalul societăţilor comerciale?
25. Definiţi subvenţiile pentru investiţii.
26. Se înregistrează încorporarea primelor în capitalul social 3.000.000 lei şi în rezerve 1.500.000 lei.
27. Se înregistrează suma de 10.000.000 lei ce reprezintă subvenţii pentru investiţii primite.
28. Se înregistrează suma de 80.000.000 lei încasată pe termen lung de la societăţile comerciale ce deţin titluri de participare în cadrul societăţii.
29. Se constituie fondul de participare, din profitul realizat în exerciţiul curent – 14.000.000 lei. Ulterior, se utilizează fondul de participare cu sumele cuvenite salariaţilor.
30. Prezentaţi principalele operaţiuni privind creditele bancare pe termen lung şi mediu.
31. Prezentaţi clasificarea activelor imobilizate.
32. Prezentaţi structura şi definiţia imobilizărilor necorporale.
33. Prezentaţi structura şi definiţia imobilizărilor corporale şi celor financiare.
34. Care sunt metodele de calcul a amortizării?

Scanned with OKEN Scanner

35. Prezentaţi elementele de conţinut ale **contului 205**.
36. Prezentaţi căile de intrare şi ieşire ale mijloacelor fixe.
37. Prezentaţi elementele de conţinut ale **contului 212 „Miloace fixe"**.
38. Prezentaţi metoda amortizării degresive.
39. Întocmiţi articolele contabile pentru următoarele operaţii economice:
    - se cumpără un strung în valoare de 30.000.000 lei, TVA 22%;
    - se primeşte prin donaţie un calculator în sumă de 2.500.000 lei;
    - aportul la capitalul social sub forma mijloacelor fixe, în sumă de 5.000.000 lei.
40. Prezentaţi documentele aferente intrării activelor imobilizate în patrimoniu.
41. Care sunt preţurile la care sunt evaluate activele imobilizate?
42. Întocmiţi articolele contabile pentru:
    - înregistrarea în contabilitate a amortizării lunare, în sumă de 800.000 lei;
    - scoaterea din funcţiune a unui mijloc fix, complet amortizat, în sumă de 2.000.000 lei;
    - scoaterea din funcţiune a unui mijloc fix, incomplet amortizat, valoarea acestuia fiind de 4.000.000 lei, iar amortizarea de 3.200.000 lei.
43. Întocmiţi articolele contabile pentru următoarele operaţii economice:
    - se vinde un teren cu valoarea contabilă de 100.000.000 lei, preţul de vânzare este de 150.000.000 lei, TVA 22%;
    - se casează un depozit în valoare de 60.000.000 lei; din casare rezultă materiale de 10.000.000 lei, cheltuielile care s-au făcut cu casarea sunt de 3.000.000 lei;
    - se achiziţionează titluri de participare în sumă de 20.000.000 lei.
44. Să se întocmească articolele contabile pentru următoarea operaţie economică: un antreprenor construieşte un depozit în sumă de 20.000.000 lei şi primeşte un avans de 5.000.000 lei; după terminare, construcţia se recepţionează şi se dă în folosinţă. Conform extrasului de cont al băncii, se achită factura furnizorului de imobilizări.

Scanned with OKEN Scanner

Teste-grilă
pentru examenele de absolvenţă şi licenţă

1. Noţiunea de întreprindere care este implicată de postulatul entităţii desemnează:
a) o întreprindere individuală;
b) o societatea de persoane sau de capitaluri;
c) o societate de capitaluri;
d) o întreprindere individuală, o societate de persoane sau de capitaluri sau un grup de societăţi;
e) un grup de societăţi.

2. Noţiunea de patrimoniu este specifică ţărilor de drept latin. În această accepţiune, activul patrimonial, reflectat în bilanţul contabil, este reprezentat de:
a) drepturile de proprietate şi creanţele deţinute de întreprindere la momentul întocmirii bilanţului;
b) toate bunurile şi creanţele utilizate de o întreprindere în activitatea economică, la data întocmirii bilanţului;
c) toate bunurile corporale şi creanţele aflate în proprietatea juridică a firmei la momentul întocmirii bilanţului;
d) bunurile şi creanţele utilizate în activitatea economică, la valoarea actuală, în momentul întocmirii bilanţului;
e) bunurile şi creanţele utilizate de întreprindere, care vor genera avantaje economice viitoare.

3. Activele circulante ale întreprinderii se pot afla în una din următoarele situaţii în ce priveşte acoperirea lor financiară din resursele permanente ale unităţii patrimoniale:
a) Sunt acoperite integral din capitalul social;
b) Nu au acoperire financiară în capitalul social;
c) Sunt finanţate integral din împrumuturile pe termen lung;
d) Nu au acoperire financiară din resursele permanente;
e) Sunt finanţate parţial din resursele permanente.

4. Care principiu general valabil este încălcat în contabilitate atunci când la închiderea exerciţiului financiar se înregistrează activele şi profitul probabil şi nu se înregistrează datoriile şi pierderile probabile?
a) Principiul permanenţei metodelor;

Scanned with OKEN Scanner

b) Principiul supremaţiei realităţii asupra aparenţei;
c) Principiul prudenţei;
d) Principiul non-compensării;
e) Principiul specializării exerciţiilor.

5. În cadrul bilanţului contabil în România, clasificarea activelor şi pasivelor se face după:
a) destinaţia activelor şi pasivelor;
b) lichidarea activelor şi pasivelor;
c) natura şi destinaţia activelor şi pasivelor;
d) activele după destinaţie şi lichiditate, pasivele după originea şi exigibilitatea lor;
e) natura juridică a activelor şi pasivelor.

6. Una din diviziunile de mai jos nu figurează în bilanţul contabil adoptat în ţara noastră, ca poziţie distinctă:
a) prime privind rambursarea obligaţiunilor;
b) conturi de regularizare şi asimilare;
c) active circulante;
d) capitaluri proprii;
e) amortizări şi provizioane pentru deprecierea activelor.

7. Care dintre relaţiile enumerate redă, cât mai complet, masa capitalului permanent?
a) capitaluri proprii + datorii pe termen mediu şi lung;
b) capitaluri proprii + datorii din exploatare pe termen mediu şi lung;
c) capital social + rezerve + prime de capital + datorii pe termen lung;
d) capital social + datorii pe termen lung;
e) capitaluri proprii + datorii din emisiuni de obligaţiuni.

8. Datoriile unei unităţi patrimoniale se pot afla în una din următoarele relaţii cu activitatea de exploatare a acelei unităţi:
a) Sunt incluse în activitatea de exploatare numai la începutul exerciţiului financiar;
b) Sunt incluse în activitatea de exploatare numai la încheierea exerciţiului financiar;
c) Sunt incluse parţial în activitatea de exploatare;
d) Sunt cuprinse integral în activitatea de exploatare;
e) Sunt excluse din activitatea de exploatare.

9. Care categorie de provizioane, dintre cele menţionate mai jos, se regăsesc ca posturi distincte, în bilanţul contabil al unităţii care le-a constituit?
a) Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor;
b) Provizioanele pentru deprecierea creanţelor;

Scanned with OKEN Scanner

c) Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli;
d) Provizioanele pentru deprecierea conturilor de trezorerie;
e) Provizioanele pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie.

10. Măsurarea performanţelor întreprinderii se poate aborda:
a) patrimonial, economic sau financiar;
b) doar pe baza bilanţului, pornind de la ecuaţia Active – Datorii = Capital propriu;
c) pe baza contului de profit şi pierdere, ca diferenţă între Venituri şi Cheltuieli;
d) economic şi financiar exclusiv;
e) prin deducerea cheltuielilor din venituri sau prin deducerea amortizării din fluxurile nete de trezorerie.

11. Caracterul dualist al noului sistem de contabilitate aplicat în România consta în:
a) Contabilizarea tuturor modificărilor patrimoniale pe baza principiului dublei înregistrări;
b) Reflectarea periodică a situaţiei patrimoniului cu respectarea principiului dublei înregistrări;
c) Aplicarea în contabilitate a principiului intangibilităţii bilanţului iniţial;
d) Organizarea paralelă a contabilităţii financiare şi a contabilităţii de gestiune;
e) Realizarea concordanţei între datele din conturile sintetice şi cele din conturile analitice.

12. Patrimoniul poate constitui obiect de studiu al contabilităţii numai dacă:
a) Modificările patrimoniale sunt consemnate corect în documente;
b) Activul şi pasivul patrimonial se află într-un permanent echilibru;
c) Valorile economice, delimitate patrimonial, sunt investite;
d) Patrimoniul este considerat ca o entitate economică şi juridică;
e) Înregistrarea în contabilitate a structurilor patrimoniale este efectuată cu respectarea normelor legale.

13. Trăsătura definitorie a formei de contabilitate pe jurnale este:
a) Nerealizarea corelaţiei între înregistrările cronologice şi cele sistematice;
b) Înregistrarea rulajelor creditoare şi debitoare ale fiecărui cont în fişe, cu dezvoltarea pe conturi corespondente;
c) Obţinerea rulajelor debitoare ale fiecărui cont cu ajutorul unor situaţii specifice;
d) Folosirea de jurnale multiple numai pentru creditul conturilor;
e) Neîntocmirea balanţei conturilor.

Scanned with OKEN Scanner

14. Concordanţa între soldul unui cont sintetic bifuncţional şi analiticele acestuia se verifică pe baza uneia din următoarele egalităţi:
a) Sold cont sintetic = Total solduri debitoare ale conturilor analitice;
b) Sold cont sintetic = Total solduri creditoare ale conturilor analitice;
c) Sold cont sintetic = Diferenţa între totalul mai mare şi totalul mai mic al soldurilor conturilor analitice;
d) Sold cont sintetic = Suma soldurilor debitoare + Suma soldurilor creditoare ale conturilor analitice;
e) Sold cont sintetic = Totalul cel mai mic al soldurilor conturilor analitice (debitoare sau creditoare).

15. Distincţia dintre noţiunea de „capitaluri proprii" şi cea de „situaţie netă" este dată de următoarele elemente:
a) subvenţii pentru investiţii şi provizioane reglementate;
b) subvenţii pentru investiţii şi profitul de repartizat;
c) subvenţii pentru investiţii, provizioane reglementate şi rezultatul distribuabil (profitul de repartizat);
d) subvenţii pentru investiţii şi diferenţele din reevaluare;
e) subvenţii pentru investiţii, rezultatul raportat şi rezultatul distribuabil (profitul de repartizat).

16. Directivele europene în domeniul contabil au pentru statele membre ale Uniunii Europene un caracter:
a) facultativ, în ce priveşte încorporarea în dreptul contabil naţional;
b) obligatoriu, în ce priveşte încorporarea în dreptul contabil naţional;
c) nu au nici o incidenţă asupra dreptului contabil naţional;
d) de recomandare, putând fi respectate sau nu, în ceea ce priveşte încorporarea prevederilor lor în dreptul contabil naţional;
e) de norme care se aplică direct de către statele membre.

17. Una dintre situaţiile contabile de sinteză menţionate mai jos oferă informaţiile contabile necesare determinării soldurilor intermediare de gestiune:
a) Balanţele conturilor privind două perioade succesive;
b) Bilanţul contabil întocmit la închiderea a două exerciţii financiare consecutive;
c) Contul de profit şi pierdere;
d) Repartizarea profitului;
e) Raportul de gestiune;

18. Care dintre veniturile specificate în continuare nu sunt generate de activitatea de exploatare a unităţii patrimoniale, ci ele provin din transferuri de valoare provenite din afara unităţii şi în favoarea ei?

Scanned with OKEN Scanner

a) Venituri din producţia stocată;
b) Venituri din participaţii;
c) Venituri din titluri de plasament;
d) Venituri din subvenţii de exploatare;
e) Venituri din sconturi obţinute;

19. În care din relaţia cuprinsă în seria de mai jos se încadrează modificările determinate de operaţia de diminuare a capitalului social cu partea socială aprobată a fi retrasă de către un asociat? (A = activ; C = capitalul propriu; D = datorii)

a) A = (C+x-x) + D
b) A = C (D+x-x)
c) A+x = C + (D+x)
d) A-x = C + (D-x)
e) A = (C-x) + (D+x)

20. La inventarierea gestiunii unui depozit en-gros de mărfuri, s-au constatat următoarele diferenţe de inventar:

Plusuri de inventar			***Minusuri de inventar***		
Marfa A	10 kg x 15000 =	150000 lei	Marfa D	5 kg x 15000 =	75000 lei
Marfa B	15 kg x 20000 =	300000 lei	Marfa E	18 kg x 20000 =	360000 lei
Marfa C	5 kg x 22000 =	110000 lei	Total	23 kg	435000 lei
Total	30 kg	560000 lei			

După efectuarea operaţiei de compensare a plusurilor şi a minusurilor de inventar, se cere determinarea diferenţei valorice (±) din compensare.

a) + 18500 lei
b) – 16200 lei
c) – 16800 lei
d) + 20000 lei
e) – 21620 lei

21. În condiţiile înregistrării corecte şi complete a operaţiilor economice şi ale confirmării exactităţii informaţiilor contabile prin balanţa de verificare, inegalitatea dintre totalul soldurilor finale debitoare şi totalul activului bilanţului respectiv, dintre totalul soldurilor finale creditoare şi pasivul bilanţului contabil se datorează uneia din următoarele cauze:

a) Omiterea din balanţa de verificare a unor conturi de activ;
b) Omiterea din balanţa de verificare a unor conturi de pasiv;
c) Stabilirea eronată a totalului soldurilor finale din balanţa de verificare;
d) Efectuarea operaţiei de rectificare a unor posturi din activul bilanţului;
e) Efectuarea operaţiei de regularizare a unor posturi din pasivul bilanţului.

Scanned with OKEN Scanner

22. Unul dintre elementele patrimoniale menţionate mai jos se încadrează în categoria activelor fictive:
a) Clienţi incerţi;
b) Furnizori-debitori;
c) Pierderi din creanţe;
d) Prime privind rambursarea obligaţiunilor;
e) Garanţii depuse la furnizori.

23. În care model contabil, dintre cele menţionate mai jos, ierarhizarea elementelor patrimoniale de activ este realizată în bilanţ în ordinea descrescătoare a lichidităţii lor, iar a elementelor de pasiv în ordinea descrescătoare a exigibilităţii acestora?
a) Modelul francez;
b) Modelul românesc;
c) Modelul anglo-saxon;
d) Modelul italian;
e) Modelul brazilian.

24. Care este semnificaţia relaţiei: Capitalul propriu la închiderea exerciţiului financiar – Capitalul propriu la începutul exerciţiului financiar ± aportul proprietarului în cursul exerciţiului (+ în cazul rambursării de capital şi – în situaţia aportului de capital)?
a) Patrimoniul net;
b) Rezultatul net (bilanţier);
c) Fondul de rulment net;
d) Capitalurile investite;
e) Trezoreria netă.

25. Procesul de normalizare contabilă urmăreşte:
a) armonizarea documentelor contabile de sinteză şi a metodelor contabile;
b) armonizarea documentelor contabile de sinteză, a metodelor contabile şi terminologiei contabile;
c) armonizarea relaţiei între fiscalitate şi contabilitate;
d) armonizarea relaţiei între puterea publică şi profesia contabilă liberală;
e) armonizarea intereselor diferiţilor utilizatori de informaţie contabilă.

26. În contabilitate, decuparea în timp a vieţii întreprinderii se bazează pe următoarele postulate contabile:
a) postulatul continuităţii exploatării şi postulatul permanenţei metodelor;
b) postulatul permanenţei metodelor şi postulatul independenţei exerciţiilor;
c) postulatul periodicităţii şi postulatul permanenţei metodelor;

Scanned with OKEN Scanner

d) postulatul continuităţii exploatării, postulatul periodicităţii, postulatul independenţei exerciţiilor şi postulatul permanenţei metodelor;
e) postulatul continuităţii exploatării, postulatul periodicităţii şi postulatul independenţei exerciţiilor.

27. Principiile contabile sunt o componentă a edificiului conceptual al contabilităţii. Prin raportare la alte enunţuri teoretice, cu grad mare de generalitate, acestea se caracterizează prin faptul că:
a) stau la baza elaborării postulatelor contabile;
b) au acelaşi grad de generalitate ca şi postulatele contabile;
c) au un grad de generalitate mai redus decât normele contabile;
d) au un grad de generalitate mai mic decât postulatele contabile, dar mai mare decât al normelor contabile;
e) sunt legi cu o sferă universală de cuprindere.

28. Practica amortizării activelor corporale pe termen lung decurge din aplicarea postulatului:
a) continuitatea exploatării;
b) independenţa exerciţiilor;
c) unitatea monetară;
d) periodicitatea;
e) permanenţa metodelor.

29. În cazul în care convenţia contabilă privind continuitatea activităţii nu este asigurată în momentul întocmirii conturilor anuale, iar această situaţie produce o incidenţă necifrabilă, cenzorii conturilor anuale pot proceda la:
a) certificarea cu rezerve a conturilor anuale;
b) certificarea cu observaţii a conturilor anuale;
c) refuzul de certificare (pentru incertitudine) a conturilor anuale;
d) certificarea conturilor anuale;
e) amânarea certificării conturilor anuale.

30. În ţările anglo-saxone (în special cele nord-americane), cel mai bun concept pentru determinarea valorii unui bun sau a unei resurse, este considerat:
a) costul istoric;
b) costul de înlocuire;
c) costul de reînnoire;
d) valoarea actualizată a fluxului de trezorerie viitoare;
e) preţul de cumpărare.

Scanned with OKEN Scanner

31. În dreptul contabil francez, imaginea fidelă, furnizată de conturile anuale, este asigurată prin respectarea principiilor:
a) conformitatea cu regulile şi prudenţa;
b) conformitatea cu regulile şi sinceritatea;
c) conformitatea cu regulile, sinceritatea şi prudenţa;
d) conformitatea cu regulile, permanenţa metodelor şi prudenţa;
e) conformitatea cu regulile, sinceritatea şi permanenţa metodelor.

32. Contabilitatea se bazează pe principii contabile şi se aplică peste tot în lume. Astfel, principiile contabile au următoarele caracteristici:
a) au o sferă universală de cuprindere;
b) se bazează pe legi obiective;
c) sunt acceptate în unanimitate deoarece sunt imuabile;
d) nu au o sferă universală de cuprindere şi nici nu se bazează pe legi naturale sau abstracte;
e) sunt, în mod necesar, obiective şi adevărate.

33. Organismul internaţional de normalizare contabilă IASC defineşte trei convenţii contabile de bază (postulate):
a) continuitatea exploatării, unitatea monetară şi specializarea exerciţiilor;
b) independenţa exerciţiilor, personalitatea întreprinderii şi partida dublă;
c) permanenţa metodelor, continuitatea exploatării şi independenţa exerciţiilor;
d) continuitatea exploatării, permanenţa metodelor şi primatul realităţii economice în faţa formei juridice;
e) personalitatea întreprinderii, continuitatea exploatării şi unitatea monetară.

34. Utilizarea conturilor de regularizare este consecinţa aplicării postulatului:
a) continuităţii exploatării;
b) independenţei exerciţiilor;
c) entităţii;
d) permanenţei metodelor;
e) periodicităţii.

35. Aplicarea principiului importanţei relative se referă la:
a) întocmirea şi publicarea documentelor contabile de bază;
b) efectuarea oricărei prelucrări contabile;
c) publicarea documentelor de sinteză cât şi a oricărei prelucrări contabile;
d) contul de profit şi pierdere;
e) o aproximare suficientă a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli.

36. Provizioanele pentru deprecieri şi cele pentru riscuri şi cheltuieli sunt consecinţa aplicării principiului prudenţei în contabilitatea firmei. Într-o asemenea situaţie, comportamentul contabilului este:

Scanned with OKEN Scanner

a) de a supradimensiona provizioanele, în speranţa deductibilităţii lor fiscale şi a reduce astfel rezultatul impozabil;
b) de a contabiliza numai provizioanele deductibile din punct de vedere fiscal, în scopul eliminării neconcordanţei între rezultatul contabil şi cel fiscal;
c) de a contabiliza numai deprecierile certe de valoare;
d) de a contabiliza toate provizioanele care exprimă un risc sau o depreciere, inclusiv cele nedeductibile fiscal, chiar în absenţa profitului, pentru furnizarea unei imagini fidele prin conturile anuale;
e) de a contabiliza toate provizioanele care exprimă un risc sau o depreciere, inclusiv cele nedeductibile din punct de vedere fiscal, cu condiţia ca acestea să nu ducă la apariţia sau majorarea de pierderi, deoarece numai această situaţie asigură prezentarea unei imagini fidele a patrimoniului, situaţiei financiare şi rezultatului întreprinderii.

37. Principiul priorităţii realităţii economice în faţa formei juridice este întâlnit în practicile contabile din:
a) ţara noastră;
b) ţările de drept latin;
c) ţările anglo-saxone (în special cele nord-americane);
d) toate ţările lumii;
e) nu este aplicat.

38. Evaluarea curentă în contabilitate se efectuează:
a) la intrarea elementelor în patrimoniu;
b) la inventar;
c) la întocmirea bilanţului;
d) la ieşirea elementelor patrimoniale;
e) la intrarea-ieşirea activelor şi pasivelor patrimoniale.

39. Evaluarea datoriilor la costul actual are loc:
a) la mărimea neactualizată a lichidităţilor care ar fi necesare pentru a deconta respectivele obligaţii la valoarea actuală;
b) la mărimea actualizată a lichidităţilor necesare pentru a deconta respectivele obligaţii;
c) la valoarea lor de decontare actualizată;
d) la valoarea actualizată a ieşirilor de fonduri nete viitoare pentru decontarea obligaţiilor, în condiţii normale de exploatare;
e) la costul istoric indexat cu indicele de creştere a preţurilor.

40. Evaluarea stocurilor din cumpărări la intrare în patrimoniu, în situaţia când cumpărătorul are o cifră de afaceri inferioară sumei de 50.000.000 lei, se face la:
a) cost de achiziţie, inclusiv taxe nedeductibile;

Scanned with OKEN Scanner

b) cost de achiziţie, exclusiv TVA;
c) preţ de cumpărare;
d) cost de producţie;
e) valoare de înlocuire;

41. Conceptul de menţinerea capitalului fizic solicită ca bază de evaluare:
a) costul actual;
b) valoarea de înlocuire;
c) costul istoric indexat;
d) valoarea actuală;
e) valoarea realizabilă netă.

42. Evaluarea aportului la capitalul social în devize, existent în contul bancar la închiderea exerciţiului, se evaluează la:
a) cursul valutar la data de 31.12.N;
b) cursul valutar la data vărsării capitalului social;
c) cursul valutar de la ultima creştere de capital social;
d) cursul valutar aferent ultimei zile din luna precedentă;
e) nu se procedează la evaluarea disponibilităţilor în devize.

43. Evaluarea activelor la valoarea actuală are loc:
a) la mărimea lichidităţilor sau echivalentului de lichidităţi pe care trebuie să le plătească o întreprindere, dacă acelaşi activ sau unul echivalent ar fi achiziţionat la închiderea exerciţiului;
b) la valoarea netă a unui activ, obţinută prin însumarea profiturilor pe care presupunem a le realiza ca urmare a utilizării sale;
c) la valoarea maximă pe care o întreprindere ar putea să o prevadă, dacă ar fi deposedată de bunul respectiv;
d) la valoarea actualizată a fluxurilor nete de lichidităţi pe care un element este presupus a le genera în condiţiile normale de exploatare;
e) la valoarea probabilă de negociere.

44. Care sunt metodele privind evaluarea elementelor patrimoniale, validate de practica contabilă?
a) sistemul costului istoric şi sistemul bazat pe valoarea curentă;
b) sistemul costului istoric şi sistemul bazat pe valoarea cea mai mică a bunului;
c) prudenţa şi sistemul bazat pe valoare economică;
d) valoarea realizabilă netă şi valoarea economică;
e) valoarea prezentă şi valoarea realizabilă netă.

Scanned with OKEN Scanner

45. Valoarea lichidativă a titlurilor de participare este reprezentată de:
a) costul de achiziţie al titlurilor;
b) valoarea de realizare care poate fi inferioară valorii de utilitate;
c) valoarea de utilitate;
d) costul de achiziţie diminuat cu eventualul provizion pentru deprecieri;
e) cursul bursier sau valoarea probabilă de negociere pentru titlurile necotate.

46. Costul istoric este consecinţa evaluării diferitelor active şi pasive la:
a) intrarea în patrimoniu;
b) ieşirea din patrimoniu;
c) lichidarea patrimoniului;
d) închiderea conturilor (evaluarea bilanţieră);
e) inventar.

47. Când întreprinderea nu poate să continue exploatarea, iar convenţia contabilă de continuitate a exploatării trebuie abandonată, conturile anuale (documentele contabile de sinteză) sunt prezentate în:
a) valori actuale;
b) valori de realizare;
c) valori lichidative;
d) la valoarea nominală a creanţelor şi datoriilor;
e) costuri istorice.

48. Identificaţi, dintre seriile ce urmează, modificarea patrimonială corectă, determinată de primirea cu titlu gratuit a unui teren:
a) + A valoare de utilitate terenuri şi + P Venituri din cedarea activelor;
b) + A valoare de utilitate terenuri şi + P Subvenţii pentru investiţii;
c) + A la donaţii şi subvenţii acordate şi + P Venituri din cedarea activelor;
d) + A la valoare imobilizări coporale şi – A la Cheltuieli privind activitatea date;
e) + A la valoare imobilizări corporale şi + P la Capital social subscris şi vărsat.

49. Una dintre categoriile de cheltuieli menţionate mai jos are caracterul de activ fictiv:
a) Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile;
b) Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate;
c) Cheltuieli cu impozitul pe profit;
d) Cheltuieli de constituire;
e) Pierderi din creanţe.

Scanned with OKEN Scanner

50. În bilanţul contabil întocmit de agenţii economici, pierderea exerciţiului se reflectă corect, ca post distinct, în una din următoarele variante:
a) Se înscrie în activul bilanţului;
b) Se compensează cu profiturile;
c) Se înscrie la poziţia „active de regularizare";
d) Se înscrie la poziţia „pierderea neacoperită";
e) Se înscrie în pasiv cu semnul minus.

51. Care dintre provizioanele specificate în continuare se includ în capitalurile proprii?
a) Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor corporale;
b) Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare;
c) Provizioanele regelmentate;
d) Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli;
e) Provizioanele pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii.

52. Care dintre afirmaţiile de mai jos, referitoare la bilanţul contabil, este corectă?
a) Fiind întocmit pe baza balanţei de verificare, totalul soldurilor finale (debitoare, creditoare) din balanţa de verificare este egal cu totalul bilanţului (activ, pasiv);
b) Amortizarea imobilizărilor corporale se înscrie în balanţa de verificare în credit, iar în bilanţ se înscrie în pasiv;
c) Conturile de cheltuieli (clasa 6) şi conturile de venituri (clasa 7) se regăsesc în bilanţ prin intermediul contului „Profit şi pierdere";
d) Clienţii în devize se înscriu în bilanţ la valoarea rezultată din aplicarea cursului valutar la data vânzării mărfurilor;
e) Cheltuielile de constituire nu apar în bilanţ, ele fiind închise prin contul „Profit şi pierdere".

53. Delimitaţi afirmaţia, dintre cele specificate în continuare, care exprimă corect posibilitatea identificării erorilor de imputaţie cu ajutorul balanţei de verificare sintetice:
a) Erorile de imputaţie pot fi identificate integral;
b) Erorile de imputaţie pot fi identificate parţial;
c) Erorile de imputaţie nu pot fi identificate;
d) Identificarea este în funcţie de contul debitat;
e) Identificarea depinde de contul creditat.

54. Calculaţi valoarea minusului de inventar ce se impută gestionarului, minus obţinut după compensarea plusurilor cu minusurile constatate în baza inventarierii celor cinci sortimente de mărfuri:

Scanned with OKEN Scanner

Plusuri de inventar			***Minusuri de inventar***		
Marfa „A"	15 kg x 2000 =	30000 lei	Marfa „C"	10 kg x 2500 =	25000 lei
Marfa „B"	10 kg x 1800 =	18000 lei	Marfa „D"	15 kg x 2200 =	33000 lei
	25 kg	48000 lei	Marfa „E"	10 kg x 2000 =	20000 lei
				35 kg	78000 lei

a) 33400
b) 31250
c) 30000
d) 30510
e) 29820

55. Dintre relaţiile de mai jos identificaţi pe cea în care se încadrează corect modificările determinate de operaţia de diminuare a profitului cu impozitul pe profit (în care: A = activ; C = capital; D = datorii):

a) A = (C+x-x) + D
b) A = C(D+x-x)
c) A + x = (C+x) +D
d) A – x = (C-x) + D
e) A – x = C + (D-x)

56. Identificaţi, dintre diferenţele menţionate în continuare, pe cea corectă, stabilită la încheierea exerciţiului pentru o obligaţie faţă de un furnizor de 1000 dolari SUA înregistrată la cursul valutar de 12.500 lei dolarul şi evaluată, la sfârşitul anului, la cursul de 15.000 lei dolarul:

a) Diferenţe din reevaluare;
b) Diferenţe din inventarierea datoriilor;
c) Diferenţe favorabile de curs valutar;
d) Diferenţe de conversie – activ;
e) Diferenţe de conversie – pasiv.

57. Pe baza datelor din conturile de mai jos să se determine costul efectiv al stocurilor la care acestea sunt reflectate în bilanţul contabil:

D	**300**	C
800000		300000

D	**301**	C
300000		100000

D	**308**	C
120000		170000

D	**321**	C
200000		50000

D	**322**	C
30000		80000

D	**328**	C
10000		5000

D	**390**	C
		150000

D	**391**	C
		60000

D	**392**	C
		40000

Scanned with OKEN Scanner

a) 525000
b) 505000
c) 531000
d) 542000
e) 543000

58. Calculaţi suma ce se înregistrează la pierderi din creanţe generate de un client insolvabil căruia i s-au vândut mărfuri la preţ de livrare de 600000 lei, sumă ce include TVA de 25 la sută (convenţional):

a) 480000
b) 482000
c) 485000
d) 488000
e) 489500

59. Care principiu specific contabilităţii, dintre cele menţionate mai jos, se exprimă prin relaţia:

Suma creşterilor bunurilor economice		*Suma creşterilor drepturilor şi obligaţiilor*
+	=	+
Suma micşorărilor drepturilor şi obligaţiilor		*Suma micşorărilor bunurilor economice*

a) Principiul dublei reprezentări;
b) Principiul dublei înregistrări;
c) Principiul necompensării;
d) Principiul permanenţei metodelor;
e) Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere.

60. Care dintre motivaţiile specificate în continuare este cea corectă sub raportul explicării neconcordanţei dintre totalul soldurilor finale debitoare din balanţa de verificare şi totalul activului bilanţului, precum şi dintre totalul soldurilor finale creditoare şi totalul pasivului bilanţului?

a) Neaplicarea principiului dublei înregistrări în reflectarea unor modificări patrimoniale;
b) Neaplicarea principiului dublei reprezentări;
c) Neconcordanţa datelor din registrul jurnal cu cele din registrul cartea-mare;
d) Neconfruntarea datelor din balanţa de verificare sintetică cu datele din balanţele de verificare analitice;
e) Aplicarea principiului evaluării în bilanţ a imobilizărilor şi stocurilor la costuri reale.

Scanned with OKEN Scanner

61. Care dintre relaţiile enumerate redă cât mai complet masa capitalului permanent ?
a) capital social + datorii pe termen lung;
b) capital social + rezerve + prime de capital + datorii pe termen lung;
c) capitaluri proprii + datorii din emisiuni de obligaţiuni;
d) capitaluri proprii + datorii din exploatare pe termen mediu şi lung;
e) capitaluri proprii + datorii pe termen mediu şi lung.

62. Care dintre formulele de calcul a activului net contabil indicate este corectă ?
a) activul bilanţier – datoriile;
b) activul bilanţier – activele fictive – datoriile;
c) capitalurile proprii + provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli;
d) activul bilanţier – provizioanele pentru deprecieri – datoriile;
e) capitalurile proprii – activele de regularizare.

63. Dispuneţi de următoarele informaţii bilanţiere: capital social 5.000.000 lei; rezerve legale 1.000.000 lei; furnizori 400.000 lei; profit 400.000 lei; repartizarea profitului 300.000 lei; avansuri de la clienţi 140.000 lei; diferenţe de conversie – activ 50.000 lei. Care este suma capitalurilor proprii:
a) 6.000.000 lei;
b) 6.100.000 lei;
c) 6.400.000 lei;
d) 6.150.000 lei;
e) 6.450.000 lei.

64. Ce semnifică înregistrarea contabilă ?
261 = 5121 4.500.000 lei
a) Cumpărarea titlurilor de participare cu valoare eliberată şi achitată imediat;
b) Cumpărarea titlurilor de participare cu valoarea eliberată neachitate imediat;
c) Cumpărarea titlurilor de participare cu valoarea neeliberată ce urmează a fi plătite emitentului;
d) Titlurile de participare cedate;
e) Titlurile de participare primite ca aport de capital.

65. Societatea comercială „X" a obţinut la 1.I.1998 un împrumut pe termen lung de 50.000.000 lei, la o rată a dobânzii de 15%, rambursabil în 5 rate anuale egale. Care este formula contabilă şi suma corectă de înregistrare a dobânzii aferentă primei rate anuale de rambursare a împrumutului ?

a) 666 = 1682 3.125.000 lei
b) 666 = 1682 7.500.000 lei
c) 666 = 1682 4.375.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

d) 666 = 162 7.500.000 lei
162 = 1682 3.125.000 lei
e) 666 = 162 7.500.000 lei
162 = 1682 4.375.000 lei

66. Indicaţi care dintre formulele contabile enumerate privind acoperirea rezultatului reportat sub formă de pierdere nu este corectă:

a) 129 = 107 3.400.000 lei
b) 1061 = 107 3.400.000 lei
c) 1012 = 107 3.400.000 lei
d) 105 = 107 3.400.000 lei
e) 121 = 107 3.400.000 lei

67. Care este valoarea contabilă matematică a unei acţiuni în baza următoarelor date: capital social 120.000.000 lei, rezerve 24.000.000 lei, împrumuturi şi datorii asimilate 10.000.000 lei, profit 5.000.000 lei, furnizori 10.000.000 lei, repartizarea profitului 5.000.000 lei, numărul de acţiuni 1.200 titluri?

a) 130.000 lei
b) 125.000 lei
c) 100.000 lei
d) 110.000 lei
e) 120.000 lei

68. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

% = 503	**3.000.000** lei
5311	2.850.000 lei
664	150.000 lei

a) Valoarea acţiunilor vândute şi încasate;
b) Valoarea acţiunilor de încasat;
c) Valoarea acţiunilor anulate;
d) Valoarea acţiunilor convertite în obligaţiuni;
e) Valoarea acţiunilor răscumpărate.

69. Societatea comercială „X" achiziţionează 20.000 acţiuni, care reprezintă 80% din capitalul social al societăţii „Y". Acţiunile achiziţionate sunt incluse în una dintre poziţiile de activ:

a) titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu;
b) titluri de participare;
c) alte titluri imobilizate;
d) titluri de plasament;
e) valori mobiliare de plasament.

Scanned with OKEN Scanner

70. La 01.04. N societatea „X" acorda societății „Y" la care deține titluri de participare un împrumut de 100.000.000 lei, rambursabil în 2 rate anuale egale (01.04.N+1 și 01.04.N+2). Rata anuală a dobânzii este de 15%. Indicați operațiile contabile și sumele corecte aferente exercițiului N+1 privind dobânda încasată și cea cuvenită, constituită ca venituri. Nota: încasarea dobânzii se face concomitent cu încasarea ratelor anuale de credit.

a) 5121 = 2678	15.000.000 lei	și	2678 = 763	9.375.000
b) 5121 = 2678	15.000.000 lei	și	2678 = 763	15.000.000
c) 5121 = 2678	15.000.000 lei	și	2678 = 763	5.625.000
d) 5121 = 2678	15.000.000 lei	și	2678 = 763	3.750.000
e) 5121 = 2678	15.000.000 lei	și	2678 = 763	7.500.000

71. La sfârșitul exercițiului N rulajele creditoare ale conturilor de venituri ale societății „X" sunt: 701 – 9.000.000 lei, 707 – 1.000.000 lei, 704 – 1.800.000 lei, 711 – 1.200.000 lei, 722 – 2.000.000 lei, 758 – 100.000 lei, 766 – 300.000 lei, 7721 – 600.000 lei. Indicați suma corectă a indicatorului „Producția exercițiului":

a) 14.900.000 lei
b) 14.700.000 lei
c) 14.000.000 lei
d) 14.100.000 lei
e) 14.600.000 lei

72. La o societate comercială datele din contabilitatea curentă privind soldurile conturilor se prezintă astfel: 212 – 5.000.000 lei, 281 – 1.000.000 lei, 300 – 500.000 lei, 390 – 10.000 lei, 409 – 50.000 lei, 419 – 80.000 lei, 321 – 20.000 lei, 322 – 20.000 lei, 512 (S.D.) – 60.000 lei. Precizați relația de calcul a activelor circulante din activul bilanțier.

a) 500.000 – 10.000 + 50.000 + 80.000 + 60.000 + 20.000
b) 500.000 – 10.000 + 50.000 + 60.000 + 20.000 – 20.000
c) 500.000 – 10.000 + 80.000 + 60.000 + 20.000
d) 500.000 + 10.000 + 50.000 + 60.000 + 20.000 – 20.000
e) 5.000.000 – 1.000.000 + 50.000 + 60.000 + 20.000

73. Care formulă contabilă de mai jos exprimă o operație corect înregistrată?

a) 129 = 121	300.000
b) 666 = 1682	400.000
c) 409 = 411	300.000
d) 476 = 5121	600.000
e) 413 = 401	200.000

Scanned with OKEN Scanner

74. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli reprezintă:
a) capitaluri proprii
b) structura calitativă de pasiv distinctă
c) datorii certe pe termen scurt
d) posturi de regularizare
e) cheltuieli de repartizat.

75. Dispuneţi de următoarele informaţii bilanţiere: capital social 40.000 lei, prime de capital 5.000 lei, rezerve 7.000 lei, vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare 6.000 lei, pierdere neacoperită 4.000 lei, provizioane reglementate 2.000 lei, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 3.000 lei, credite bancare pe termen scurt 1.000 lei, credite bancare pe termen mediu 2.500 lei. Care este suma capitalurilor proprii şi a capitalurilor permanente?
a) 54.000 lei şi 59.500 lei
b) 50.00 lei şi 56.500 lei
c) 50.000 lei şi 55.500 lei
d) 48.000 lei şi 52.500 lei
e) 53.000 lei şi 55.500 lei

76. Evaluarea titlurilor de participare deţinute de o societate comercială aflată în lichidare are loc la:
a) costul de achiziţie;
b) valoarea de realizare;
c) preţul de cumpărare;
d) valoarea de utilitate;
e) valoarea contabilă.

77. Dispuneţi de următoarele informaţii pentru societatea comercială „A" (absorbantă) şi societatea comercială „B" (absorbită):

Societatea „A" – capital social 1.000 acţiuni x 10.000 lei/acţiune
activul net contabil 30.000.000 lei

Societatea „B" – capital social 5.000 acţiuni x 1.000 lei/acţiune
activul net contabil 12.000.000 lei

Precizaţi valoarea primei de fuziune:
a) 8.000.000 lei;
b) 4.000.000 lei;
c) 5.600.000 lei;
d) 7.400.000 lei;
e) 6.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

78. Două societăţi comerciale „A", societatea absorbantă, şi „B", societatea absorbită, fuzionează. Situaţia patrimonială a celor două societăţi se prezintă astfel:

Societatea „A"

Active	10.000.000	Capital social (1.000 acţiuni x 5.000 lei)	5.000.000
		Rezerve	1.000.000
		Datorii	4.000.000
Total A	10.000.000	Total P	10.000.000

Societatea „B"

Active	5.600.000	Capital social (1.000 acţiuni x 1.000 lei)	1.000.000
		Rezerve	1.400.000
		Datorii	3.200.000
Total A	5.600.000	Total P	5.600.000

Precizaţi formula contabilă întocmită de către societatea absorbantă pentru titlurile emise:

a) 456 = % **2.400.000 lei**
1012 1.000.000 lei
1042 1.400.000 lei

b) 456 = % **2.400.000 lei**
1012 2.000.000 lei
1042 400.000 lei

c) 456 = % **2.400.000 lei**
1012 1.000.000 lei
106 1.400.000 lei

d) 456 = % **5.600.000 lei**
1012 1.000.000 lei
1042 1.400.000 lei
401 3.200.000 lei

e) 456 = % **2.400.000 lei**
1012 1.000.000 lei
1042 400.000 lei
261 1.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

79. O societate comercială a răscumpărat 1000 acţiuni din acţiunile sale la preţul de 20.000 lei/acţiune. În luna curentă vinde 500 acţiuni salariaţilor cu plata în numerar la preţul de 18.000 lei/acţiune.

Indicaţi înregistrarea corectă privind vânzarea acţiunilor:

a) % = 502 **10.000.000 lei**
5311 9.000.000 lei
6721 1.000.000 lei

b) % = 502 **10.000.000 lei**
5311 9.000.000 lei
664 1.000.000 lei

c) % = 502 **10.000.000 lei**
5311 9.000.000 lei
471 1.000.000 lei

d) 5311 = % **10.000.000 lei**
502 9.000.000 lei
472 1.000.000 lei

e) 5311 = 502 9.000.000 lei

80. Emisiunea publică de obligaţiuni ocazionează diverse cheltuieli. Care structură de cheltuieli amortizată anual se înregistrează prin formula contabilă ?

· 681 = 280

a) dobânzile datorate;
b) cheltuieli curente efectuate cu emisiunea privind serviciile bancare;
c) cheltuieli privind amortizarea primelor de emisiune;
d) cheltuieli privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor;
e) amortizarea cheltuielilor cu emisiunea obligaţiunilor.

81. Care dintre formulele contabile este în concordanţă cu explicaţia dată?

a) 129 = 106 70.000.000 lei
Profitul repartizat la rezervele întreprinderii.

b) 691 = 121 70.000.000 lei
Impozitul pe profit datorat bugetului.

c) 681 = 151 70.000.000 lei
Anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli.

d) 162 = 5121
Creditele pe termen lung şi mediu primite.

e) 681 = 201
Amortizarea cheltuielilor de constituire.

Scanned with OKEN Scanner

82. Care dintre formulele contabile este în concordanţă cu explicaţia dată?

a) 129 = 112 50.000 lei
Repartizarea profitului net pentru surse proprii de finanţare.

b) 411 = 403 50.000 lei
Plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale.

c) 408 = 401 50.000 lei
Valoarea facturilor sosite.

d) 106 = 1012 50.000 lei
Constituirea rezervelor din capitalul social.

e) 112 = 121 50.000 lei
Profitul net repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit.

83. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

6721 = 261 120.000.000 lei

a) ieşirea din gestiune a titlurilor de participare vândute;
b) plus de inventar la titlurile de participare;
c) titluri de participare primite prin donaţie;
d) plata titlurilor de participare cumpărate;
e) achiziţionarea titlurilor de participare.

84. Includerea, în exerciţiul N, în costul de achiziţie al mijloacelor fixe a dobânzilor aferente împrumutului de finanţare a investitiei determină:

a) subevaluarea rezulatului exerciţiului şi creşterea amortizării;
b) supraevaluarea rezultatului exerciţiului şi micşorarea amortizării;
c) o creştere a anuităţii amortizării şi o micşorare a capacităţii de autofinanţare;
d) nu are nici o influenţă deoarece se înscrie în principiul prudenţei;
e) o creştere a rezultatului şi o creştere a anuităţii amortizării.

85. Conform balanţei de verificare dispuneţi de următoarele informaţii privind soldurile unor conturi 300 – 700.000 lei, 321 – 100.000 lei, 322 – 40.000 lei, 371 – 20.000 lei, 331 – 60.000 lei, 390 – 50.000 lei, 308 D – 45.000 lei. Care este suma corectă ce se înscrie în bilanţ la postul „Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente"?

a) 710.000 lei
b) 765.000 lei
c) 815.000 lei
d) 775.000 lei
e) 755.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

86. Dispuneţi de următoarele informaţii din contabilitatea curentă privind soldurile conturilor: 201 – 500.000 lei; 280 – 20.000 lei; 371 – 260.000 lei; 397 – 50.000 lei; 409 – 80.000 lei; 419 – 40.000 lei; 512 (Sold creditor) – 150.000 lei; 321 – 10.000 lei şi 322 – 10.000 lei. Precizaţi relaţia de calcul a activelor circulante din activul bilanţier:

a) 500.000 + 20.000 + 260.000 – 50.000 + 80.000 + 150.000
b) 260.000 – 50.000 + 80.000 + 40.000 + 10.000
c) 260.000 – 50.000 + 80.000 + 10.000 – 10.000
d) 260.000 – 50.000 + 80.000 + 40.000 + 10.000 + 10.000
e) 260.000 + 50.000 + 80.000 + 40.000 + 10.000

87. Se fac afirmaţiile de mai jos. Care dintre ele este corectă?

a) În activul bilanţului elementele patrimoniale sunt structurate pe următoarele grupe: Active imobilizate, Active circulante, Conturi de regularizare şi asimilate, Prime privind rambursarea obligaţiunilor;
b) Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, care nu figurează ca o grupă distinctă în pasivul bilanţului, rectifică prin scădere postul „Alte creanţe" din grupa Active circulante din activul bilanţului;
c) Conturile de regularizare şi asimilate nu se evidenţiază ca grupe distincte în activul şi pasivul bilanţului;
d) În pasivul bilanţului elementele patrimoniale sunt structurate astfel: Capitaluri proprii, Provizioane, Datorii, Conturi de regularizare şi asimilate;
e) Primele privind rambursarea obligaţiunilor nu sunt evidenţiate ca o grupă distinctă în activul bilanţului. Ele rectifică prin scădere postul „Împrumuturi şi datorii asimilate" din grupa de Datorii din pasivul bilanţului.

88. Respectarea principiului prudenţei are importanţă în:

a) alegerea metodelor şi procedurilor de evaluare;
b) asigurarea informaţiei comparabile privind rezultatul;
c) permanentizarea metodelor şi procedeelor contabile;
d) contabilizarea amortizărilor si provizioanelor numai în prezenţa profitului;
e) contabilizarea activelor şi profiturilor probabile.

89. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli pot fi asimilate capitalurilor proprii în cazul:

a) provizioanele deja constituite şi nejustificate sau rămase fără obiect;
b) provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli reprezintă capitaluri proprii prin natura lor;
c) provizioanele constituite pe seama cheltuielilor;
d) provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli convertite în amortizări;
e) provizioanele reluate pe seama veniturilor.

Scanned with OKEN Scanner

90. Precizaţi în care dintre operaţiile contabile de mai jos se regăseşte principiul independenţei exerciţiului:

a) % = 408 61.000.000
471 50.000.000
4426 11.000.000
b) 107 = 121 10.000.000
c) 6814 = 390 30.000.000
d) 635 = 446 20.000.000
e) 401 = 403 40.000.000

91. În cursul anului N o întreprindere a achiziţionat 1.000 de acţiuni ca titluri de participare pentru 7.000 lei/buc., preţ de achiziţie. La finele anului N cursul de bursă al acţiunilor este 7.100 lei, la finele anului N+1 cursul de la bursă este de 6.900 lei, iar la finele anului „N+2" este de 6960 lei. La închiderea exerciţiului N+2 trebuie să se efectueze înregistrarea:

a) 1012 = 1062 60.000 lei
b) 296 = 7863 40.000 lei
c) 6813 = 296 40.000 lei
d) 6863 = 296 40.000 lei
e) 296 = 7863 60.000 lei

92. Ce semnifică următoarea înregistrare contabilă ?

1061 = 107 4.000.000

a) diminuarea capitalului social cu pierderile anului precedent;
b) diminuarea rezervelor legale prin includerea lor în capitalul social;
c) constituirea rezervelor legale din profitul anului precedent;
d) acoperirea pierderilor anilor precedenţi din rezervele legale;
e) reportarea rezervelor în exerciţiul finaniciar următor.

93. Precizaţi în care dintre operaţiile contabile de mai jos se regăseşte principiul prudenţei:

a) 473 = 5121 50.000
b) 121 = 107 70.000
c) 6862 = 1514 60.000
d) 666 = 1681 30.000
e) 611 = 471 80.000

98. Constituirea fondului de participare a salariaţilor la profit reprezintă:

a) o repartizare de profit brut;
b) o repartizare de profit net;

Scanned with OKEN Scanner

c) o cheltuială deductibilă fiscal;
d) o cheltuială salarială;
e) o cheltuială suportată din profitul impozabil.

95. Indicaţi formula contabilă corectă privind plusul de inventar constatat la mijloace fixe:

a) 2124 = 131 850.000 lei;
b) 2124 = 231 850.000 lei;
c) 2124 = 722 850.000 lei;
d) 2124 = 7728 850.000 lei;
e) 2124 = 7721 850.000 lei.

96. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

% = 404	**20.060.000 lei**
2125	17.000.000 lei
4426	3.060.000 lei

a) Plus de mijloace fixe constatate la inventar;
b) Mijloace fixe intrate prin achiziţionare;
c) Mijloace fixe intrate prin aport de capital;
d) Mijloace fixe obţinute din producţia proprie;
e) Mijloace fixe intrate prin donaţie.

97. Să se calculeze şi înregistreze amortizarea anuală a unei maşini de lucru, conform metodei degresive, acceptate în România, în al doilea an de utilizare, pe baza datelor: valoarea contabilă de intrare 6.000.000 lei, durata normală de utilizare 8 ani, coeficientul de recalculare a cotei de amortizare liniară 2:

a) 6811 = 2813 1.125.000 lei;
b) 6811 = 2813 1.500.000 lei;
c) 6814 = 2813 1.125.000 lei;
d) 6811 = 2813 843.750 lei;
e) 6811 = 2813 750.000 lei.

98. Indicaţi formula contabilă corectă privind obţinerea unor piese de schimb ca recuperări prin scoaterea din funcţiune a unui utilaj:

a) 346 = 7728 750.000 lei
3014 = 346 750.000 lei;
b) 3014 = 6014 750.000 lei;
c) 346 = 711 750.000 lei
3014 = 346 750.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

d) 346 = 6014 750.000 lei
3014 = 346 750.000 lei;
e) 3014 = 758 750.000 lei.

99. Societatea comercială „X" deţine un utilaj la 1.1.1998 în valoare de 75.000.000 lei, subvenţionat 30.000.000 lei, durata normală de utilizare cinci ani. Care este formula contabilă a amortizării şi a fracţiunii din subvenţie virată la venituri pentru luna martie 1998:

a) 6811 = 2813 750.000 lei
131 = 7727 500.000 lei;

b) 6811 = 2813 1.250.000 lei
131 = 7727 500.000 lei

c) % = 2813 **1.250.000 lei**
6811 750.000 lei
131 500.000 lei
2813 = 7727 500.000 lei;

d) 6811 = 2813 1.250.000 lei
2813 = 7727 500.000 lei;

e) 6811 = 2813 1.250.000 lei
131 = 212 500.000 lei
2813 = 7727 500.000 lei.

100. Ce semnificaţie atribuiţi rulajului creditor al contului 118 „Alte fonduri" – analitic distinct ?

a) Valoarea mijloacelor fixe achiziţionate din profit;
b) Valoarea mijloacelor fixe achiziţionate din amortizare;
c) Fondul de dezvoltare virat la constituirea capitalului social;
d) Surse proprii de finanţare constituite din profitul net;
e) Valoarea mijloacelor fixe obţinute din producţie proprie.

101. Care este relaţia corectă de calcul a provizioanelor constituite pentru diferenţele de curs valutar şi implicit formula contabilă corectă ?

a) 6862 = 1514 Diferenţe favorabile de curs valutar > Diferenţe nefavorabile de curs valutar;
b) 6862 = 1514 Diferenţe de conversie activ > Diferenţe de conversie pasiv;
c) 6862 = 1514 Diferenţe de curs valutar nefavorabile > Diferenţe de curs valutar favorabile;
d) 665 = 1514 Diferenţe de curs valutar nefavorabile > Diferenţe de curs valutar favorabile;
e) 6812 = 1514 Diferenţe de conversie pasiv > Diferenţe de conversie activ.

Scanned with OKEN Scanner

102. O societate comercială achiziţionează, pe data de 31 octombrie „N", o instalaţie în valoare de 100.000.000 lei, amortizabilă în 5 ani prin metoda degresivă (fără luarea în considerare a uzurii morale). Ea beneficiază de o subvenţie pentru investiţii în valoare de 40.000.000 lei.
Care este mărimea corectă a subvenţiei reluată la venituri în exerciţiul „N" precum şi înregistrarea contabilă corespunzătoare ?

a) 131 = 7727 3.600.000 lei;
b) 131 = 741 3.600.000 lei;
c) 131 = 7727 2.000.000 lei;
d) 131 = 741 2.000.000 lei;
e) 131 = 7727 5.000.000 lei.

103. O societatea comercială deţine un utilaj procurat în anul 1997 la valoarea de 100.000.000 lei, durata normală de funcţionare 5 ani, amortizabil liniar. La sfârşitul anului 1998 pe bază de H.G. se decide creşterea valorii neamortizate de la 60.000.000 lei la 90.000.000 lei. Care sunt înregistrările privind amortizarea efectuate în exerciţiul anului 1999 ?

a) 6811 = 2813 30.000.000 lei
105 = 1068 30.000.000 lei;

b) 6811 = 2813 30.000.000 lei
105 = 1068 10.000.000 lei;

c) 6811 = 2813 30.000.000 lei;

d) 6811 = % **30.000.000 lei**
2813 20.000.000 lei
105 10.000.000 lei;

e) 6811 = 2813 30.000.000 lei
105 = 1012 10.000.000 lei.

104. Ce metodă de calcul a amortizării s-a utilizat pentru o sumă a amortizării de 6.000.000 lei reprezentând amortizarea de înregistrat în al doilea an de utilizare, cunoscând datele următoare: valoarea de intrare 60.000.000 lei, data intrării 1 ianuarie 1999, durata normală de utilizare şase ani ?

a) metoda degresivă;
b) metoda accelerată;
c) metoda liniară;
d) metoda proporţională cu producţia;
e) metoda degresivă conform sumei anilor de folosinţă.

Scanned with OKEN Scanner

105. Indicaţi formula contabilă corectă privind diferenţa de amortizat a imobilizărilor scoase din funcţiune înainte de termen care se va recupera într-o perioadă viitoare:

a) 2813 = 2123 20.000.000 lei;
b) 6721 = 2123 20.000.000 lei;
c) 6728 = 2813 20.000.000 lei;
d) 2813 = 6721 20.000.000 lei;
e) 471 = 6721 20.000.000 lei.

106. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

% = 2124	**120.000.000 lei**
2814	100.000.000 lei
6721	20.000.000 lei

a) scăderea din inventar a mijloacelor fixe parţial amortizate;
b) scăderea din gestiune a mărfurilor vândute;
c) aport de capital în natură;
d) plata furnizorului pentru mijloacele fixe achiziţionate;
e) amortizarea mijloacelor fixe.

107. Indicaţi formulele contabile corecte privind vânzarea unui aparat de măsurare şi reglare, incomplet amortizat:

a) 411 =	%	**236.000.000**	**lei**
	701	200.000.000	lei
	4427	36.000.000	lei
671 =	2123	300.000.000	lei;
b) 461 =	%	**236.000.000**	**lei**
	7721	200.000.000	lei
	4427	36.000.000	lei
% =	2123	**300.000.000**	**lei**
2813		160.000.000	lei
6721		140.000.000	lei;
c) 461 =	%	**236.000.000**	**lei**
	701	200.000.000	lei
	4427	36.000.000	lei
% =	2123	**300.000.000**	**lei**
2813		160.000.000	lei
6721		140.000.000	lei;

Scanned with OKEN Scanner

d) 411 =	%	**236.000.000**	**lei**
	7721	200.000.000	lei
	4427	36.000.000	lei
2813 =	2123	300.000.000	lei;
e) 461 =	%	**236.000.000**	**lei**
	7728	200.000.000	lei
	4427	36.000.000	lei
% =	2123	**300.000.000**	**lei**
2813		160.000.000	lei
6728		140.000.000	lei.

108. O societate comercială achiziţionează un mijloc fix din import în valoare de 10.000 $; 1$=14.800 lei. Evaluarea mijlocului fix este realizată la:

a) valoarea facturii externe şi taxele vamale aferente;
b) cost de achiziţie fără TVA;
c) cost de achiziţie cu TVA;
d) cost de producţie;
e) valoarea de înlocuire.

109. O supraevaluare a anuităţii amortizării, determină:

a) o micşorare a masei profitului impozabil şi o creştere a capacităţii de autofinanţare;
b) nu influenţează masa profitului impozabil, în schimb micşorează capacitatea de autofinanţare;
c) o micşorare a masei profitului impozabil şi o micşorare a capacităţii de autofinanţare;
d) o creştere a masei profitului impozabil şi o creştere a capacităţii de autofinanţare;
e) o creştere a masei profitului impozabil şi o micşorare a capacităţii de autofinanţare;

110. Se fac următoarele afirmaţii în legătură cu efectele antrenate de calculul şi înregistrarea amortizării în condiţiile în care gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază este mai mic de 100 %. Dintre afirmaţiile de mai jos doar una este corectă. Care ?

a) scad cheltuielile de exploatare şi impozitul pe profit, cheltuielile excepţionale neinfluenţate;
b) scad cheltuielile de exploatare şi impozitul pe profit, cresc cheltuielile excepţionale;
c) scad cheltuielile de exploatare, cresc cheltuielile excepţionale, impozitul pe profit neinfluenţat;
d) cheltuielile de exploatare şi impozitul pe profit neinfluenţate;

Scanned with OKEN Scanner

e) scad cheltuielile de exploatare, cresc cheltuielile excepţionale, creşte impozitul pe profit.

111. Calculaţi şi înregistraţi mijloacele fixe după metoda degresivă, în conformitate cu normele legale din ţara noastră, în primul an de folosinţă (N), având în vedere următoarele date: valoarea de achiziţie 4.800.000 lei, durata de utilizare 8 ani, data intrării 01.03.N, gradul de utilizare 100%. Calculul amortizării se face o singură dată la 31.12.N pentru întreaga perioadă de folosinţă a exerciţiului N.

a) 6811 = 281 1.200.000

b) % = 281 1.200.000
6811 450.000
6871 750.000

c) % = 281 1.200.000
6811 600.000
6871 600.000

d) 6811 = 281 900.000

e) % = 281 900.000
6811 450.000
6871 450.000

112. Ce semnifică înregistrarea contabilă de mai jos ?

6871 = 281 500.000

a) diferenţa dintre veniturile obţinute din dezmembrarea mijloacelor fixe şi cheltuielile efectuate;

b) amortizarea aferentă mijloacelor fixe vândute, neamortizate integral;

c) amortizarea aferentă mijloacelor fixe constatate lipsă la inventar;

d) amortizarea aferentă investiţiilor efectuate la mijloacele fixe închiriate;

e) amortizarea aferentă mijloacelor fixe primite prin donaţie, calculată pe durata rămasă de funcţionare.

113. O donaţie de mijloace fixe în valoare de 5.000.000 lei, din care amortizarea înregistrată 3.000.000 lei, valoarea actuală 2.500.000 lei, determină formula contabilă:

a) % = 212 5.000.000 lei
131 2.000.000 lei
281 3.000.000 lei

b) % = 212 5.000.000 lei
6721 2.000.000 lei
281 3.000.000 lei

c) 6728 = 281 2.000.000 lei
281 = 212 5.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

d) % = 212 5.000.000 lei
6728 2.000.000 lei
281 3.000.000 lei

e) % = 212 5.000.000 lei
6721 2.000.000 lei
281 3.000.000 lei şi, concomitent, 461 = 7721 2.500.000 lei

114. Se dau următoarele date cu privire la un mijloc fix: valoarea contabilă la achiziţionare (01.01.N) 6.000.000 lei, durata de funcţionare 6 ani, amortizarea se calculează liniar. La 01.01.N+2 are loc reevaluarea mijloacelor fixe. Valoarea rămasă actualizată a mijlocului fix este de 4.800.000 lei, durata rămasă de funcţionare 4 ani. Care dintre formulele contabile de mai jos reflectă corect, pentru exerciţiul N+2, operaţiile privind: diferenţa din reevaluare şi amortizarea mijlocului fix ?

a) 212 = 105 800.000 şi 6811 = 281 1.200.000
b) 212 = 105 1.200.000 şi 6811 = 281 1.000.000
c) 212 = 105 800.000 şi 6811 = 281 1.000.000
d) 212 = 105 800.000 şi 6811 = 281 1.000.000
e) 212 = 105 1.200.000 şi 6811 = 281 1.200.000

115. Societatea „X" a primit o subvenţie pentru investiţii de la buget pentru achiziţionarea unui mijloc fix în sumă de 3.000.000 lei. Mijlocul fix achiziţionat a fost utilizat şi amortizat pentru suma de 2.400.000 lei după care s-a vândut unui client la preţul de 800.000 lei. Care formulă contabilă exprimă, la vânzare, regularizarea subvenţiei pentru investiţia primită de la buget ?

a) 131 = 1068 600.000
b) 131 = 7727 800.000
c) 131 = 7727 200.000
d) 131 = % 800.000
7727 600.000
7728 200.000
e) 131 = 7727 600.000

116. Un mijloc fix reevaluat, situaţia sa la 31.12.N prezentându-se astfel: valoarea contabilă 5.000.000 lei, durata normală de utilizare 5 ani, durata efectiv consumată 3 ani, indicele de reevaluare 120%. Care sunt înregistrările contabile în momentul reevaluării, valoarea de substiuire a costului istoric fiind valoarea rămasă (netă) actualizată ?

a) 281 = 212 3.000.000 lei
212 = 105 400.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) 212 = 105 1.000.000 lei
c) 212 = 105 600.000 lei
d) 212 = 105 1.000.000 lei
105 = 281 400.000 lei
e) 212 = 281 600.000 lei

117. În contabilitatea din țara noastră, ieșirea prin casare a unui mijloc fix în valoare de 6.000.000 lei, amortizat în valoare de 3.600.000 lei, generează înregistrarea:

a) % = 212 6.000.000 lei
281 3.600.000 lei
471 2.400.000 lei

b) 281 = 212 6.000.000 lei
6871 = 281 3.600.000 lei

c) 281 = 212 6.000.000 lei
471 = 281 3.600.000 lei

d) % = 212 6.000.000 lei
281 3.600.000 lei
658 2.400.000 lei

e) 281 = 212 6.000.000 lei
7628 = 281 2.400.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie

1. **Bojian O.** — *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Eficient, Bucureşti,
2. **Capron M.** — *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, Bucureşti, 1994.
3. **Colasse B.** — *Contabilitate generală*, ed. a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995.
4. **Darie V. şi colectiv** — *Manualul expertului contabil şi al contabilului autorizat*, Editura Agra, Bacău, 1995.
5. **Demetrescu G.G. şi colectiv** — *Contabilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979.
6. **Deprea M. şi colectiv** — *La comptabilité des societés comerciales*, Lavilleguérin, Editions, Paris, 1990.
7. **Drăgan C. M.** — *Noua contabilitate a agenţilor economici*, Editura Hercules, Bucureşti, 1993.
8. **Dumbravă P., Pop A.** — *Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism*, Editura „Intelcredo", Deva, 1995.
9. **Elliot B., Elliot J.** — *Financial Accounting and Reporting*, Prentice Hall, London, 1993.
10. **Epuran M., Băbăiţă V.** — *Bazele contabilităţii*, Editura de Vest, Timişoara, 1994.

26. **Munteanu V.** — *Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societăţile de grup*, Editura Lucman Serv., Bucureşti, 1997.

27. **Munteanu V.** — *Contabilitatea financiară a întreprinderilor*, vol. I, Editura Lucman Serv., Bucureşti, 1997.

28. **Munteanu V.** — *Contabilitatea financiară a întreprinderilor*, vol. II, Editura Lucman Serv., Bucureşti, 1997.

29. **Munteanu V. Ţurcan A.** — *Grupurile de societăţi – consolidarea contabilă*, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

30. **Munteanu V.** — *Control şi audit financiar*, Editura Lucman Serv., Bucureşti, 1998.

31. **Negruţiu M. Dumitrana M.** — *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Maxim, Bucureşti, 1998.

32. **Oprea C. şi colectiv** — *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995.

33. **Pântea P. şi colectiv** — *Contabilitate de gestiune*, Editura Intelcredo, Deva, 1994.

34. **Pântea P. şi colectiv** — *Contabilitatea generală a economiei de piaţă*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1992.

35. **Pântea P. şi colectiv** — *Contabilitatea financiară a agenţilor economici*, Editura Intelcredo, Deva, 1998.

36. **Pop A.** — *Contabilitate comparată şi aprofundată*, Editura Intelcredo, Deva, 1996.

37. **Raţiu T. şi colectiv** — *Cartea contabilului autodidact*, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995.

38. **Ristea M.** — *Noul sistem contabil al agenţilor economici din România*, Editura C.E.C.C.A.R., 1993.

39. **Ristea M.** — *Noul sistem contabil din România*, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

40. **Ristea M. şi colectiv** — *Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, Editura Tribuna economică, Bucureşti, 1995.

41. **Ristea M.** — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I., Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 1995.

42. **Ristea M. şi colectiv** — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 1996.

43. **Ristea M.,** — *Contabilitatea rezultatului întreprinderii*, Editor Tribuna Economică, Bucureşti, 1997.

44. **Scorţescu Gh.** — *Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici*, Editura Dosoftei, Iaşi, 1996.

45. **Staicu C-tin şi colectiv** — *Contabilitatea financiară şi de gestiune*, Craiova, 1996.

46. **Tabără N.** — *Contabilitate naţională*, Editura Moldova, Iaşi, 1996.

47. **Traşcă M.** — *Contabilitatea tranzacţiilor comerciale*, editor Tribuna economică, 1995.

48. **Ursulescu E.** — *Metode moderne de contabilizare a elementelor patrimoniale*, Tribuna economică, 1995.

49. **Vişan D.** — *Noul sistem contabil în comerţul exterior*, Editura Economică, Bucureşti, 1994.

50. **Voica V.** — *Contabilitatea – principii şi aplicaţii practice privind noul sistem de contabilitate*, Editura Eureconomica, Bucureşti, 1993.

51. **Voica V.** — *Contabilitatea financiară a agenţilor economici*, Editura C.M.C.F.P.P.C.C.C., Bucureşti, 1996.

52. *** — *International Accounting Standards Committee*, Londra, 41, Kingsway

53. *** — Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990, republicată.

54. *** — Legea contabilităţii nr. 82/1991, modificată prin O.G. nr. 22/1996.

55. *** — Legea reorganizării unităţilor economice de stat în regii autonome şi societăţi comerciale nr. 15/1990, cu modificările ulterioare.

56. *** — Legea nr. 64/1995 privind reorganizarea societăţilor comerciale, cu modificările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

57. *** Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare.

58. *** Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată.

59. *** Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit (cu modificările ulterioare).

60. *** Ordonanţa Guvernului nr. 19 din 4 august 1995, de modificare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea.

61. *** Ordonanţa Guvernului nr. 54/1997 de modificare şi completare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea.

62. *** Hotărârea Guvernului nr. 587/1998 pentru aprobarea Normelor metodologice privind determinarea gradului de utilizare a mijloacelor fixe.

63. *** Hotărârea Guvernului nr. 964/1998 pentru aprobarea clasificaţiei şi a duratelor normale de funcţionare a mijloacelor fixe.

64. *** Ordin al ministrului finanţelor nr. 314/1999 de aprobare a Precizărilor privind reflectarea în contabilitate a unor operaţiuni.

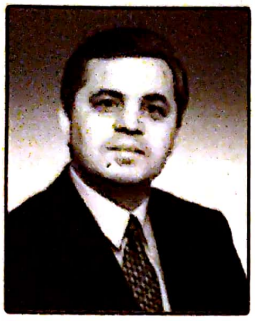
65. *** Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, modificată şi completată prin O.G. nr. 54/1997, (Monitorul Oficial nr. 4/1998).

66. **Ministerul Finanţelor** Sistemul contabil al agenţilor economici, Editura Economică, Bucureşti, 1994.

67. *** Colecţiile revistelor de specialitate: „Expertiza contabilă", „Revista generală de contabilitate şi expertiză", „Tribuna economică", „Finanţe, credit şi contabilitate", „Economistul", „Adevărul-economic", 1990-1999.

Scanned with OKEN Scanner

Victor Munteanu



- conferențiar universitar, doctor în economie – specialitatea contabilitate;
- beneficiar al cursurilor de specializare „Contabilitatea în economia de piață" și „Organizarea și desfășurarea activității de audit financiar-contabil într-un cabinet de profil" – sub egida Ordinului Experților Contabili și Contabililor Agreați (O.E.C.C.A.) – Franța;
- a deținut funcții de expert principal și inspector general în Direcția generală a contabilității din Ministerul Finanțelor, aducându-și contribuția la implementarea actualului sistem contabil al agenților economici din România;
- deține o bogată experiență profesională în domeniul contabilității, organizarea și exercitarea profesiei contabile libere, în condițiile economiei de piață;
- absolvent al seminarului C.N.C.C. – Franța și deținător al certificatului de for-mator în specialitatea audit financiar, deținând calitatea de expert contabil;
- în perioada 1993-1995, a deținut funcția de secretar general al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;
- atestat ca cenzor extern independent de către C.N.V.M.
- și-a axat preocupările științifice și practice pe trei domenii de interes: contabilitatea financiară, auditul financiar-contabil și consolidarea conturilor la societățile de grup. În fapt, el caută necontenit „statuarea" rolului și locului profesionistului contabil din România, considerând aceasta ca o condiție sine-qua-non a acurateții și credibilității informației financiar-contabile.

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR
• VOLUMUL 1 •

- BAZELE ORGANIZĂRII ȘI REGLEMENTĂRII CONTABILITĂȚII FINANCIARE
  - Conceptul, definiția și funcțiile contabilității financiare;
  - Delimitările structurale privind patrimoniul;
  - Normalizarea contabilității financiare;
  - Evaluarea patrimoniului în contabilitate.
- CONTABILITATEA CAPITALURILOR
  - Noțiuni privind capitalurile întreprinderilor proprii, rezervele întreprinderii, provizioanele pent .urile din emisiunea de obligațiuni (credite obligatare .i mediu.
- CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE
  - Delimitarea activelor imobilizate;
  - Evaluarea imobilizărilor;
  - Contabilitatea imobilizărilor necorporale, corporale, imobilizărilor în curs și a imobilizărilor financiare;
  - Contabilitatea deprecierii imobilizărilor (amortizări și provizioane).

1000250401030 39

PROBLEME ȘI ÎNTREBĂRI DE CONTROL

TESTE-GRILĂ PENTRU EXAMENELE DE ABSOLVENȚĂ ȘI LICENȚĂ

Scanned with OKEN Scanner